

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce

Analysis of Internal Guidelines in Selected Accounting Unit

Student: Zuzana Benšová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2019

Zadání bakalářské práce

Student: **Zuzana Benšová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce**
Analysis of Internal Guidelines in Selected Accounting Unit
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení finančního účetnictví
3. Teoretické vymezení vnitropodnikových směrnic a jejich tvorba
4. Analýza vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 456 s. ISBN 978-80-7554-074-4.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dně 10. 5. 2019



vlastnoruční podpis

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretická vymezení finančního účetnictví	6
2.1	Legislativa upravující účetnictví	8
2.2	Obecné zásady účetnictví	9
2.3	Účetní jednotka.....	10
2.3.1	Kategorizace účetních jednotek	11
2.4	Zdroje finančního účetnictví.....	11
2.5	Výstupy účetnictví pro řízení a rozhodování	12
2.5.1	Účetní závěrka	13
2.5.2	Rozvaha.....	14
2.5.3	Výkaz zisku a ztráty	15
2.5.4	Výkaz peněžních toků	15
2.5.5	Výkaz o změnách vlastního kapitálu	16
2.6	Druhy účetnictví.....	17
2.6.1	Jednoduché účetnictví	17
2.6.2	Podvojně účetnictví.....	18
3	Teoretické vymezení vnitropodnikových směrnic a jejich tvorba	21
3.1	Hlavní význam účetních směrnic	21
3.2	Obecná charakteristika.....	23
3.2.1	Základní prameny při tvorbě směrnic	23
3.2.2	Forma vnitřních směrnic	24
3.2.3	Náležitosti vnitřních směrnic	25
3.3	Směrnice vyplývající z právních předpisů.....	27
3.3.1	Oběh účetních dokladů	27
3.3.2	Účtování v cizích měnách	28

3.3.3	Hmotný a nehmotný majetek	31
3.3.4	Časové rozlišení nákladů a výnosů.....	37
4	Analýza vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce	39
4.1	Představení účetní jednotky	39
4.2	Analýza směrnic	40
4.2.1	Oběh účetních dokladů	41
4.2.2	Způsob účtování v cizích měnách.....	43
4.2.3	Hmotný a nehmotný majetek	44
4.2.4	Časové rozlišení nákladů a výnosů.....	45
4.3	Vytvoření nových směrnic	46
4.3.1	Inventarizace majetku a závazků	47
4.3.2	Tvorba a používání opravných položek	51
5	Závěr	54
	Seznam použité literatury	55
	Seznam zkratk.....	58
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Pro každou účetní jednotku, existuje nepřehledné množství povinností, nařízení, norem a regulací vyplývajících z právních předpisů. Jedním z klíčových legislativních pramenů, pro zajištění správného chodu společnosti, je právě zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který mimo jiné udává povinnost k sestavení vybraných vnitropodnikových účetních předpisů. Zatímco právní předpisy představují všeobecně respektovaný obraz pravidel, jenž musí být dodržovány, jsou to právě vnitřní předpisy, které dávají legislativním pokynům ucelenou formu aplikovanou na konkrétní řešení daných problematik, metod a postupů, které se účetní jednotka rozhodla uplatnit. Jde o komplexní nástroj, pomocí něhož lze upravit a vymezit všechny nejenom účetní operace v dané společnosti. I přes to, jsou vnitřní předpisy často majiteli podniků zanedbávány, z důvodu nesprávného pochopení jejich komplexního účelu.

Cílem bakalářské práce je analyzovat vnitropodnikové směrnice u konkrétní účetní jednotky, posoudit jejich správnost a úplnost podle platných právních předpisů a odborné literatury a po provedené analýze provést jejich úpravu, případně vytvořit směrnice nové, pro zkvalitnění vnitřního řízení, průkaznosti a správnosti vedení účetnictví účetní jednotky.

Analýze vnitřních směrnic vybrané společnosti bude předcházet teoretické seznámení problematiky, podle odborných literatur i platných právních předpisů, se základními pojmy pro komplexnější pochopení finančního účetnictví a to konkrétně v kapitole druhé a dále získání teoretických znalostí z oblasti vnitropodnikových směrnic a postupů u jejich tvorby ve třetí kapitole. Samotná analýza a deskripce konkrétních vnitřních předpisů, případné pozměňovací návrhy či vytvoření směrnic nových bude obsahem čtvrté kapitoly. V závěru bakalářské práce, který bude obsahem poslední páté kapitoly, budou shrnuty získané poznatky, postupy a závěrečný výstup bakalářské práce.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody deskripce teoretických účetních oblastí související s tematickou problematikou a v předposlední kapitole deskripce jednotlivých vnitřních směrnic včetně konkrétní účetní jednotky a jejich analýza i komparace s platnou legislativou a odbornou literaturou.

2 Teoretická vymezení finančního účetnictví

Historie účetnictví v ucelenější podobě, se váže k Itálii, která byla v pozdním středověku jednou z obchodních velmocí té doby, kde vznikaly základy podvojného účetnictví ve městě Janov v tehdejších městských účetních knihách 14. století. Ovšem první stopy záznamů hospodářských operací a stavů jako např. stav majetku, počet kusů dobytka apod. existoval v různých jednoduchých podobách (zářezy, uzly apod.) od pradávna. Vznik přesnějších záznamů ulehčilo až písmo v době 4. tisíciletí před naším letopočtem v Babylonii či Egyptě. (Dvořáková, 2010) Úkolem účetnictví bylo tehdy, a je i dnes, věrné a poctivé zobrazení hospodářských operací v ekonomickém subjektu. Tedy vytvořit ucelenou soustavu o dění v důchodové, majetkové a finanční sféře podniku.

Kromě známého pojmu „účetnictví“ se také můžeme dostat do kontaktu s pojmem „početnictví“ z německého slova *das Rechnungswesen* používaný v češtině od 30. let minulého století. Je to obecnější pojem než účetnictví, který v sobě zahrnuje větší celek ekonomických informačních disciplín, pro sběr, transformaci, poskytování a třídění informací důležitých pro rozhodování ve veškerých řídicích úrovních podniku. Početnictví v sobě často zahrnuje: finanční a manažerské (vnitropodnikové) účetnictví, výkazy a účetní závěrky, kalkulace, statistiku, rozpočetnictví, podnikové plánování a rozbor. Ovšem základem těchto disciplín, na podnikové úrovni, poskytující ekonomické informace můžeme považovat právě finanční účetnictví, které věrně zobrazuje průběh hospodaření v rámci jeho celé ekonomické aktivity, od jeho založení do zániku. (Dvořáková, 2010)

Postupem času s příchodem průmyslového rozvoje se účetnictví rozdělilo na dvě části, jelikož v podnicích se taktéž začalo oddělovat řízení od jejich vlastnictví. První větev je dodnes interní vnitropodnikové účetnictví sloužící pro manažery, známé jako manažerské neboli nákladové účetnictví, které zajímá mimo jiné, jak se co nejefektivněji vypořádat s náklady podniku. Sleduje procesy vnitropodnikových jednotek a alokaci zdrojů mezi nimi, rentabilitu výrobků, stav zásob apod. Takové údaje jsou pro společnost důležité pro kladný výsledek hospodaření a efektivnost produkce výroby. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

A druhá, externí větev, či finanční účetnictví, nezbytné pro vlastníky, akcionáře, stát a ostatní vnější činitele, pro které je naopak podstatné znát stav majetku a kapitálu

společnosti. Jednoduše řečeno poukazuje na schopnost vytvářet peněžní prostředky a sleduje stav naplnění podnikových cílů. Tyto údaje pomáhají potencionálním investorům v rozhodování, zda investovat do dané společnosti svůj kapitál.

Finanční účetnictví se vyznačuje charakteristickými rysy, mezi které bez pochyby patří:

- zaznamenávání hospodářských jevů, operací zahrnující pohyb a stav závazků či majetku,
- zjištění zisku či ztráty (výsledku hospodaření),
- účetní zápisy jsou zaznamenávány vždy písemně a průkazně dle účetních dokladů,
- evidence vedena spolehlivě a přesně podle časového účetního období v hmotných či z větší části peněžních jednotkách,
- hospodářské jevy se evidují soustavně, nepřetržitě a úplně. (Kolektiv autorů, 2018)

Finanční účetnictví je nepostradatelným prvkem celého účetnictví daného podniku. V některých případech i prvkem jediným, když podnik nepotřebuje vést účetnictví nákladové. Pokud ovšem je v podniku vedeno i účetnictví nákladové, pak tvoří základ finančního účetnictví a je zpravidla vedeno nadřazeně nad finančním. Obchodní společnost je dokonce povinna zveřejňovat některá data plynoucí z finančního účetnictví v obchodním rejstříku ve sbírce listin. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 21a) Dalším důvodem, proč je vedení takového účetnictví nezbytné, je fakt, že z jeho výstupů (výsledků hospodaření) vyplývá daňová povinnost daného podniku. Proto je také jeho dokumentace pod dozorem státních orgánů, jelikož finančně zainteresován je zde, mimo jiné, i stát.

Podstatný rozdíl mezi nákladovým a finančním účetnictvím je hlavně v pojetí výnosů a nákladů, způsobeny různými požadavky na jmenované typy účetnictví, které se navzájem doplňují. Ovšem ve srovnání s účetnictvím nákladovým, je finanční v daleko větším záběru vůči vnějšímu okolí a zprostředkovává ucelenější pohled k podnikové situaci. Proto také, je právě finanční účetnictví nepostradatelné i u menších společností oproti nákladovému, vyžadovaného zejména u velkých výrobních podniků. (Dvořáková, 2010)

2.1 Legislativa upravující účetnictví

Pro účetní jednotky vedoucí účetnictví, platí v České republice povinnost, regulovat se podle mnoha právních předpisů, kterými se musí řídit a respektovat nejen při vytváření vnitřních směrnic. Mezi tyto legislativní předpisy patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS),
- vyhláška č. 325/2015 Sb. vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
- ostatní prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví,
- a další zákony týkající se např. obchodních korporací, spotřebních daní, daní z přidané hodnoty, silniční dani či daňový řád.

Nejenom tato ustanovení jsou dostupné na webových stránkách Ministerstva financí České republiky.

Ze **zákona o účetnictví**, jehož cílem je slučitelnost účetních zásad Evropské unie a těmi českými, vyplývají pro společnost stanovení způsobu, rozsahu a další požadavky pro vedení účetnictví, upravuje zejména:

- kým je účetní jednotka, účetní postupy, metody, období a předmět účetnictví v § 1 až § 8,
- rozsah jeho vedení, účetní zápisy, knihy a doklady v § 9 až § 17,
- účetní závěrku v § 18 až § 23b a způsoby oceňování v § 24 až § 28,
- Inventarizaci v § 29 až § 30 a účetní záznamy včetně jejich úschovy v § 31 až § 35,

Jedná se o nejobecnější právní předpis pro úpravu řízení účetnictví a je závazný pro všechny účetní jednotky. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., obsahuje úpravu pro:

- tvorbu účetní závěrky, její obsah položek výkazu zisku a ztrát a rozvahových položek v § 3 až § 44,
- vymezuje účtovou osnovu v § 45 až § 45,
- popisuje metody účetnictví v § 47 až § 61b a konsolidovanou účetní závěrku v § 62 až § 67,
- dále upravuje problematiku týkající se pořizovacích nákladů dlouhodobého majetku či technického zhodnocení, odpisů včetně odpisového plánu, použití a tvorby rezerv nebo kurzových rozdílů. (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

V neposlední řadě **České účetní standardy** vydávané Ministerstvem financí České republiky v rámci finančního zpravodaje, slouží k vytvoření co největšího souladu mezi metodami vedení účetnictví, včetně lepší porovnatelnosti účetních závěrek jednotlivých účetních jednotek, podle § 36 zákona o účetnictví. Tyto standardy nepatří mezi právní předpisy, tudíž je můžeme brát jako doporučení, ovšem podle zákona o účetnictví se jimi vybrané jednotky musí řídit vždy, pro ostatní účetní jednotky platí povinnost zachování poctivého a věrného obrazu účetnictví, z toho lze odvodit, že řídit se jimi je pro každou účetní jednotku bezpečnější verzí. Standardy pro podnikatele se skládají z 23 standardů. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 36)

Vedení důkladného účetnictví v souladu s platnou legislativou není vždy úplně jednoduchou záležitostí a je potřeba patřičných dovedností a vědomostí, nejlépe i vzdělání. Proto má každá účetní jednotka možnost pověřit tímto úkolem jinou osobu ať už právnickou nebo fyzickou. V takovém případě se však nezbavuje odpovědnosti za vedení účetnictví a z toho důvodu musí s vybranými zpracovateli uzavřít smlouvu s vymezenými povinnostmi a odpovědností. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 5)

2.2 Obecné zásady účetnictví

Účetnictví má své obecně známé zásady, neboli soubor pravidel, vycházející z jeho tradice, které jsou dodržovány při správném vedení účetnictví a sestavování výkazů, všemi účetními jednotkami, ačkoliv nejsou obsahem žádného právního předpisu (kromě pár výjimek zásad obsažených v zákoně o účetnictví). Takové zásady se mohou v každé zemi lišit podle legislativních norem dané země. Inspirací pro níže vypsané pravidla jsou zásady národních standardů „US GAAP“ (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) a Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS (*International Financial Reporting Standards*). (Dvořáková, 2010)

Zásada účetní jednotky stojí na vymezení celku vedoucího účetnictví, ke kterému se vážou účetní operace apod. Pojem účetní jednotka je upraven v zákoně o účetnictví (viz kapitola níže č. 2.3). Například při vytváření poboček, dceřiných společností nebo provozoven oddělených je třeba zkontrolovat podle právních předpisů, zda nová jednotka je samostatnou účetní jednotkou či nikoliv.

Zásada trvání podniku někdy označován jako *going concern*, je důležitá pro uživatele účetních informací, který při účetní závěrce předpokládá, že byla vytvořena za předpokladu následně trvající existence účetní jednotky, tedy že nebude zlikvidována či ohrožena například finančním úpadkem apod. Této zásadě odpovídá zejména metoda oceňování majetku a brání v potaz jeho dlouhodobé odpisování.

Zásada objektivit v tomto případě myšleno zejména objektivit účetních informací, které mají být doloženy doklady, ověřenými výsledky inventury, stavy aktiv apod. Tato zásada je také podpořena v § 7 zákona o účetnictví. (Skálová a kol., 2018)

Zásada stálé kupní síly pojednává o tom, že se zúčtované částky operací se uvádějí pouze v částkách skutečně realizovaných, bez nejruznějších přepočtů k inflaci apod. Na tuto zásadu navazuje určení okamžiku realizace účetní operace.

Zásada periodického zjišťování hospodářského výsledku je nezbytná pro ekonomické vyhodnocení podniku, jeho efektivnosti a určení jeho dalšího řízení.

Zásada časové srovnatelnosti mezi jednotlivými účetními obdobími, zajišťuje porovnatelnost účetních výkazů z časového hlediska. Tedy je třeba, aby použité metody účtování konkrétních operací v jednotlivých období byly stejné.

Zásada opatrnosti stojí na principu, že rozumný podnikatel počítá raději s pesimistickou verzí svého vývoje. Jinými slovy je doporučované (také v zákoně o účetnictví § 25 odst. 3 a § 26 odst. 1) promítat do výše zisku veškeré předpokládané rizika, ztráty či znehodnocení, přesto že se ještě neuskutečnily a na opačné straně se zhodnocení a zisky do účetnictví promítají až po jejich realizaci. (Dvořáková, 2010)

2.3 Účetní jednotka

Účetní jednotka je pojem pro hospodařící subjekt, který svým charakteristickým způsobem činí systematické zápisy (v úč. knihách) o své hospodárné činnosti, ze kterých podává, v určených časových intervalech, seskupené údaje (úč. výkazy). Může se jednat o účetní jednotku (dále jen ÚJ) ziskového charakteru jako jsou obchodní korporace a závody nebo o ÚJ s výdajovým hospodářstvím mezi které patří

neziskové organizace apod. V této práci se setkáme i se stejně myšlenými pojmy jako *podnik* či *obchodní společnost*, pro lepší pochopení spojitostí.

Všechny účetní jednotky vstupují do obchodních vztahů s vnějším okolím v rámci svých činností. Takové obchodní vztahy účetnictví registruje jako nové **pohledávky**, čili očekávaný budoucí příjem peněžních prostředků od svých dlužníků nebo odběratelů, a také **závazky**, čili očekávaný výdaj peněžních prostředků svým věřitelům, odběratelům, státu, úvěrovým institucím apod. Tzv. **směna výkonů za peníze** je jeden z dalších uskutečněných vztahů ÚJ s okolím a znamená prodej či nákup práv a věcí s promptním (okamžitým) zaplacením. (Kolektiv autorů, 2016)

2.3.1 Kategorizace účetních jednotek

Vědět správnou kategorii, do které daná účetní jednotka spadá, je velmi podstatné, jelikož pro ni z této skutečnosti vyplývá řada povinností, jak z oblasti účetní tak daňové, které jsou blíže specifikovány v kapitole č. 2.5. Přitom je nutné si uvědomit, že kategorizace není stálým, ale naopak měnícím se stavem i za období jednoho roku. Proto je důležité sledovat stav ÚJ, zda dosáhla daných kritérií a případně se připravit na změnu kategorie od příštího období. (Kolektiv autorů, 2018)

Podle novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví z roku 2016 se účetní jednotky dělí do následujících kategorií uvedených pro snazší přehled do tabulky č. 2.1.

Tabulka č. 2.1 – Kategorie účetních jednotek

	aktiva celkem v milionech Kč	roční obrát v milionech Kč	počet zaměstnanců	poznámky
Mikro	9	18	10	
Malá	100	200	50	
Střední	500	1 000	250	
Velká	Nad 500	Nad 1000	Nad 250	Vybraná ÚJ, subjekt veřejného zájmu

Zdroj: Vlastní zpracování

Platí zde pravidlo, že pro změnu kategorie musí podnik překročit, alespoň dvě z vypsanych hraničních hodnot kategorie současné. (zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, § 1b)

2.4 Zdroje finančního účetnictví

Využití informací z finančního účetnictví v praxi si ve vztahu k vnějším činitelům vytvořilo své pouto, jelikož jsou jim skrze něj pravidelně poskytovány informace o

majetkově-finanční situaci a výkonnosti podniku pomocí účetních výkazů. Pojmem „účetní závěrka“ jsou právě myšleny soubory takových výkazů, mezi které se řadí:

- rozvaha nebo také balance,
- výkaz zisku a ztrát (dále jen VZZ) neboli výsledovka,
- výkaz ke změnám vlastního kapitálu,
- cash flow (dále jen CF) – výkaz peněžních toků,
- příloha pro doplnění rozvahy a VZZ.

Pro úplné sestavení výše uvedených výkazů a tedy i ekonomické situace obchodní společnosti, je zapotřebí znát konečné zůstatky na jednotlivých účtech (obraty účtů) vedených ve finančním účetnictví. (Kolektiv autorů, 2016)

Data pro dostatečnou finanční analýzu podniku, ale nenalezneme pouze z těchto nejvýznamnějších interních zdrojů, ale také z externích jelikož každá společnost je součástí většího ekonomického systému, který na něj působí. Takové zdroje informací lze rozdělit např. následovně:

- Finanční:
 - a. Účetní a vnitropodnikové výkazy a výroční zprávy,
 - b. prognózy finančních analytiků a top managementu,
 - c. zprávy o vývoji úroků, měnových kurzů, burzy a hospodářství.
- Nekvantifikované informace:
 - a. Zprávy vedení podniku, pracovníků a auditorů,
 - b. komentáře tisku a managementu,
 - c. nezávislé předpovědi, hodnocení, osobní kontakty.
- Kvantifikované informace:
 - a. Statistiky produkce, odbytu, poptávky, zaměstnanosti apod.,
 - b. vnitřní směrnice a prospekty,
 - c. odhady externích analytiků. (Kovanicová, Kovanic, 2001)

2.5 Výstupy účetnictví pro řízení a rozhodování

V předchozí kapitole bylo stručněji objasněno, proč a k čemu jsou důležité zdroje finančního účetnictví. Byla zmíněna účetní závěrka a výčet výkazů, které má zahrnovat. V této kapitole bude podrobněji popsán účel a princip těchto výkazů nejenom pro externí uživatele.

2.5.1 Účetní závěrka

Podle IFRS je základem pro sestavování účetní závěrky koncepční rámec (neboli Koncepční rámec pro sestavování a vykazování účetní závěrky), jeho cílem je vytvořit koncepty a cíle pro oceňování, rozpoznání a zveřejnění prvků závěrky. Problematice týkající se zveřejňování a sestavování se věnuje IAS 1 mezinárodní účetní standart, který je použitelný pro všechny typy účetních jednotek, s tou výjimkou že neupravuje mezitímní závěrky. Účetní závěrka slouží tedy svými externími výkazy pro 3 typy uživatelů a to: manažerům, uživatelům s přímými zájmy a uživatelům s nepřímými finančními zájmy k podniku. Účetní závěrky dělíme na:

- **řádnou**, která je tvořena vždy k poslednímu dni účetního období a také při ukončení podnikové činnosti,
- **mimořádná** se sestavuje nepravidelně v průběhu účetního období při mimořádných okolnostech,
- **mezitímní** je vytvářena k jinému dni než závěrka řádná,
- **konsolidovaná** slouží pro poskytování informací sloučených / konsolidovaných celků účetních jednotek se stejným vlivem či vzájemně přidružené a to ke stejnému okamžiku jako řádná závěrka. (Kolektiv autorů, 2016)

V průběhu sestavování účetní závěrky je velmi důležité se řídit základními zásadami a předpoklady, mezi které také patří zásady vypsané v kapitole č. 2.2, jako jsou: going concern, aktuálnost, zásada objektivit, účetní jednotky, periodicity apod.

Podle kategorizace účetních jednotek plynou jednotlivým kategoriím odlišné povinnosti týkající se obsahu zveřejňované části účetní závěrky. Tyto povinnosti jsou názorně zobrazeny v tabulce č. 2.2. (Kolektiv autorů, 2018)

Co se týká zveřejňování výkazů do sbírky listin, tak jsou jednotky povinny zveřejnit účetní závěrku v rozsahu, ve kterém byla sestavena podle § 18 odst. 4 zákona o účetnictví a v případě společností, které mají povinnost auditovskými ověřené závěrky, tak zveřejňují ve znění a rozsahu, ve kterém byla ověřena. (zákon o účetnictví § 21a)

Tabulka č. 2.2 - Obsah účetní závěrky podle kategorie účetní jednotky

Kategorie	Součást účetní závěrky
velké a střední	rozvaha + VZZ + příloha + CF + výkaz o změnách vlastního kapitálu
malé s povinným auditem	rozvaha + VZZ + příloha
malé a mikro	rozvaha + příloha

Zdroj: Vlastní zpracování

2.5.2 Rozvaha

Také označována jako bilance, je nejzákladnějším výkazem a zároveň také nejstarším. V rozvaze je účetní jednotka schopna zjistit souhrnnou položku, ale už ne její průběh. Z toho důvodu vznikaly další výkazy objasněné níže. Základní funkce slouží, ke zjištění finančního přehledu k určitému okamžiku / datu a tedy jak se daří udržovat hospodářskou stabilitu optimálním vztahem mezi aktivy a zdroji jejich krytí čili pasivy. Z toho vyplývá základní rozvahová podmínka, kterou je bilanční princip (bilanční rovnice), kdy aktiva se rovnají pasivům. (Kolektiv autorů, 2016)

Z rozvahy lze například zjistit hodnotu čistých aktiv nebo pracovního kapitálu daného podniku. Sestavují se minimálně k datu účetní závěrky, ovšem jejich průběžné sestavování není vůbec na škodu a je podstatné pro řízení podniku.

Můžeme ji vést ve dvou formách a to v **horizontální** neboli T-formě, která vychází ze zmiňované bilanční rovnice. Aktiva se nachází na levé straně seřazena podle druhů (stálá a oběžná), naopak pasiva na straně pravé taktéž seřazena od vlastních zdrojů po cizí (viz tabulka č. 2.3).

U **vertikální** formy jsou aktiva a pasiva řazena pod sebou. Využívá se hlavně k rozborům jednotlivých položek. (Kolektiv autorů, 2016)

Tabulka č. 2.3 - Schéma horizontální rozvahy

AKTIVA	PASIVA
Stálá aktiva	Vlastní zdroje
Oběžná aktiva	Cizí zdroje
Ostatní aktiva	Ostatní pasiva
Suma aktiv	= Suma pasiv

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozvahu v plném rozsahu sestavují velké, střední a malé a mikro účetní jednotky s povinným auditem podle § 3a vyhlášky č. 250/2015 Sb. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 250/2015 Sb.)

2.5.3 Výkaz zisku a ztráty

Základní funkcí VZZ je udávat informace o výnosech a nákladech a ztrátě či zisku, tedy výsledku hospodaření za vymezené období. Výsledek hospodaření sice nalezneme i v rozvaze, ovšem VZZ nám podává informace, jak a ze kterých činností ho bylo docíleno. Z toho plyne zásadní rozdíl od rozvahy a to je, že se jedná o tokový výkaz. Může být sestavován i v průběhu roku, minimálně ale při účetní závěrce. Z obsahového hlediska hospodářského výsledku máme dvě možnosti, buď to do něj zahrneme všechny ztráty / zisky nebo s výjimkou ztrát / zisků mimořádné povahy za dané zkoumané období. Obecně v VZZ zjišťujeme takový hospodářský výsledek, který se určil porovnáním nákladů a výnosů týkajících se běžných činností účetní jednotky. Ty činnosti jako okrajové a ovlivňující vlastní kapitál se zahrnou do výkazu zvaném výkaz úplného hospodářského výsledku. Stejně jako rozvahu je možné i výsledovku sestavit jak horizontálně tak více rozšířenou formou a to vertikálně. (Kolektiv autorů, 2016)

Zjištěný výsledek hospodaření z výsledovky je základem pro daň z příjmu, výdělkovým kritériem společnosti nebo důležitou informací pro budoucí kroky, vyplácení dividend apod.

Výsledovku mají povinnost sestavovat v plném rozsahu, všechny obchodní společnosti to znamená všechny výše zmíněné kategorie účetních jednotek. (vyhláška č. 250/2015 Sb., § 3a)

2.5.4 Výkaz peněžních toků

Neboli cash flow reflektuje úbytek či přírůstek peněžních prostředků a jejich ekvivalentů (likvidní finanční prostředky se splatností do 3 měsíců) během hospodářské činnosti podniku za určité období. Jedná se stejně jako VZZ o tokový výkaz. Vykazuje informace o provozní, investiční a finanční činnosti podniku. CF upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. a ČÚS. (Kolektiv autorů, 2016)

Na rozdíl od výsledovky, kdy se sledují náklady a výnosy, se u peněžních toků sleduje skutečný příjem či výdej peněžních prostředků z nebo na bankovní účty či

pokladny, tedy příjmy a výdaje. Poskytuje společnosti ale i externímu okolí údaje o platební schopnosti, likviditě, při vyhodnocení investičních plánů apod. Sděluje mimo jiné také stav peněžních prostředků na začátku a konci daného období. (Skálová a kol., 2018)

Jsou známy dvě metody jeho sestavování:

- **přímá**, která vykáže uspořádané zvolené kategorie peněžních výdajů a příjmů a
- **nepřímá**, u které je hospodářský výsledek o nepeněžní, finanční nebo investiční operace a neuhrazené výnosy a náklady upravený.

CF je povinnou součástí účetní závěrky velkých a středních účetních jednotek. (Kolektiv autorů, 2018)

Tabulka č. 2.4 - Spojení hlavních účetních výkazů

PŘÍJMY	VÝDAJE	AKTIVA	PASIVA	NÁKLADY	VÝNOSY
	STAV PĚNĚŽNÍCH PROSTŘEDKŮ		VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		
CF		Rozvaha		VZZ	

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze z tabulky č. 2.4 vyčíst, rozvaha spojuje oba tokové výkazy a to na straně pasiv zachycením výsledku hospodaření zjištěného z VZZ a na straně aktiv zachycením stavu peněžních prostředků, který se určil na základě výkazu peněžních toků.

2.5.5 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Jak už název napovídá, jedná se o výkaz vykazující přehled o změnách, snížení či zvýšení vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny a je nutné následně zdroje krytí a vyplacené podíly vyčíslit. Tento výkaz upravuje § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a podrobněji pak interpretace Národní účetní rady NI-53. Povinnost sestavovat výkaz se týká velkých a středních účetních jednotek. (Skálová a kol., 2018)

2.6 Druhy účetnictví

Jednotlivé účetní soustavy se od sebe odlišují tím, jak vyobrazují předmět účetnictví. Jsou známy tři takové soustavy a to: kamerální, jednoduché a podvojně, které je ze všech nejrozšířenější, a také se o něm budeme v následujících kapitolách zabývat nejvíce. **Kamerální účetnictví**, také známé jako „kameralistika“ (z latinského *camera* neboli pokladna) založena v 19. st., není u nás moc známý pojem, jelikož se tento systém již od r. 1955 v ČR nevyužívá. Pro krátké přiblížení tohoto druhu účetnictví je možné konstatovat, že se vyvíjelo a vzniklo hlavně ve veřejné správě v souvislosti s jejím hospodařením s rozpočtem, jsou zde sledovány příjmy a výdaje, u kterých se odděleně zkoumá předpis a skutečné plnění daného rozpočtu. Pojďme si nyní přiblížit, dnes už používané, zbylé dva druhy zaznamenávání ekonomických operací v podniku. (Dvořáková, 2010)

2.6.1 Jednoduché účetnictví

Od 1. 1. 2016 se jednoduché účetnictví vrátilo plnohodnotně do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) ze kterého bylo v r. 2004 vyňato. Tato forma účetnictví je upravována vyhláškou č. 325/2015 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (dále jen vyhláška č. 325/2015 Sb.). Jeho předmětem jsou zejména příjmy a výdaje u bankovních účtů a pokladen, závazky a majetek, proto umožňuje se spoléhat na peněžní „cash“ princip. Společnosti vedoucí jednoduché účetnictví, musí vést níže vypsané účetní knihy.

- **Peněžní deník**, ve kterém chronologicky zachycuje:
 - pohyby (příjmy a výdaje) peněžních prostředků (dále jen PP) v pokladnách a na bankovních, spořitelních či úvěrových účtech,
 - průběžné položky zaznamenávající časovou prodlevu při převodech PP např. z pokladny na běžný účet (dále jen BÚ),
 - kurzové rozdíly PP,
 - zůstatky PP v pokladnách a na BÚ.

Peněžní deník musí být dále rozdělen na hospodářskou a hlavní činnost a také členěn pro určení základu daně z příjmu. (Kolektiv autorů, 2018)

- **Kniha pohledávek a závazků**, jejímž obsahem jsou:

- časově uspořádané závazky a pohledávky společně s dluhy (včetně pracovněprávních vztahů) a dlužníky a příslušnými věřiteli,
- údaje k uzavření knihy o neuhrazených závazcích a neinkasovaných pohledávek (konečné zůstatky),
- stav rezerv.

Konečné stavy minulého období se při otevírání knihy stávají počátečními.

- **Pomocné knihy**, ve kterých se minimálně eviduje o:

- dlouhodobém hmotném či nehmotném majetku,
- zásobách,
- finančním majetku a ceninách,

A podobně jako u předešlých knih, konečné stavy minulého období se při jejím otevírání stávají počátečními. (vyhláška č. 325/2015 Sb.)

Fyzické osobě (dále jen FO) vedení tohoto typu účetnictví není dovoleno včetně případu, kdy by se stala účetní jednotkou. Netýká se to však vedení daňové evidence, kterou FO vést mohou. Tuto možnost tedy mají pouze právnické osoby (dále jen PO) a zahraniční PO za splnění patřičných legislativních podmínek podle zákona o účetnictví § 1f:

- není plátcem DPH (daň z přidané hodnoty),
- příjmy za účetní období a hodnota majetku nepřekročí 3 000 000 Kč,
- je současně odborovou, mezinárodní (vč. pobočných) organizací, či takových organizací zaměstnavatelů nebo spolkem, církví či církevní institucí nebo honebním společenstvem.

Z těchto podmínek můžeme vydedukovat, že obchodní korporace nemůžou jednoduché účetnictví vést, protože tato forma je zejména určena pro veřejně prospěšné poplatníky z hlediska daňového. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

2.6.2 Podvojný účetnictví

Tento způsob účtování je nejznámější a také v praxi nejvíce rozšířený. Můžeme říci, že to je právě to účetnictví, které známe z lavic střední školy. Svůj přívlastek získalo podle podvojného způsobu účetních zápisů, které jsou prováděny na základě principu bilance / vyváženosti mezi stranou aktiv a pasiv. V literatuře se uvádí různé podoby definic. Jedna z nich, která shrnuje podvojný účetnictví do jedné věty, je následující. Podvojný účetnictví charakterizuje uzavřený, uspořádaný systém peněžně vyjádřených hodnotových informací, kterými popisuje stav a změny prostředků (aktiv)

pro hospodaření účetní jednotky a zdrojů jejich krytí (pasiv), v průběhu její ekonomické činnosti. Z této definice vyplývá, že jeho předmětem je zobrazování struktury prostředků a jejich stavu, které podnik využívá ke svému hospodaření. Na tyto prostředky se souběžně pohlíží ze dvou stran a to ze strany majetku společnosti, jejich aktiv a zdrojů jejich financování, tedy jejich závazků, kapitálu – pasiv.

Podoba podvojného účetnictví může být různá, na základě účelu a charakteru konkrétní účetní jednotky. Rozdílné tedy bude účetnictví rozpočtových, příspěvkových či státních organizací, bank, pojišťoven a jiných finančních společností nebo podniků v oblasti prodeje zboží, výroby nebo poskytování služeb. (Dvořáková, 2010)

Princip bilance vychází ze základní bilanční rovnice, že aktiva se rovnají pasivům. Obdobně tento princip funguje i u účtování, kdy se vždy mění stavy na nejméně dvou účtech zároveň ve shodných částkách, ale na jejich opačných stranách (strana „má dáti“ MD a „dal“ D) – **podvojný zápis**. Účty na kterých tento zápis dat probíhá, při zaúčtování k sobě náleží, se nazývají **souvztažné**. Každý účet má dvě oddělené strany, sloužící pro zachycování jejich úbytků a přírůstků. Tyto strany se označují písmeny MD a D. Na konci každého období, jsou pro ÚJ podstatné konečné zůstatky (nebo také KZ) na jednotlivých účtech, které znázorňují rozdíly těchto dvou stran přírůstků a úbytků. Účty dále dělíme na účty aktivní a pasivní, podle charakteru zaznamenávaných hodnot. Aktivní účty mají konečné a počáteční stavy na straně MD (přírůstků), naopak u pasivních účtů se zachycují na straně D (také přírůstky). Jak už jste si určitě všimli, strany MD a D mají opačný význam pro úbytky a přírůstky stavů, podle toho zda se jedná o účty aktivní či pasivní. Podle zákona o účetnictví ÚJ nemohou mimo účetní knihy a rozvrh zakládat nové účty. (Dvořáková, 2010)

Obrázek č. 2.1 - Aktivní a pasivní účty v souvislosti s bilančním principem

Aktiva		=	Pasiva	
MD	Aktivní účet		MD	Pasivní účet
PZ				PZ
Přírůstky	Úbytky		Úbytky	Přírůstky
KZ				KZ

Zdroj: Dvořáková, 2010

Zákon o účetnictví vymezuje, pro které účetní jednotky je vedení účetnictví povinné. Jsou to např.:

- PO se sídlem v České republice,
- zahraniční PO podnikající v tuzemsku,
- organizační státní složky,
- FO zapsány jako podnikatelé v obchodním rejstříku (dále jen OR),
- podnikající FO s obratem vyšším než 25 000 000 Kč za kalendářní rok,
- FO, které se pro vedení účetnictví rozhodli,
- penzijní a svěřenecké fondy,
- další jednotky, kterým tato povinnost vyplývá z tohoto zákona nebo dalších právních předpisů. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1)

Dále jsou v tomto zákonu v § 13 uvedeny základní náležitosti týkající se účetních knih, ve kterých ÚJ musí vést účetnictví. Jedná se o:

- **účetní deník** s chronologicky uspořádanými zápisy pro průkaznost veškerého zaúčtování v daném účetním období.
- **Hlavní kniha** se systematickým (věcným) uspořádáním účetních zápisů, obsahuje alespoň tyto informace:
 - obraty stran MD a D minimálně jednou za měsíc,
 - ke dni účetní závěrky a ke dni otevření hlavní knihy zůstatky účtů.
- **Knihy analytických a podrozvahových účtů.**

Pro některé malé a střední podnikatele z řádu FO, státní instituce, obecní samosprávu nebo nevýdělečné organizace (okruh těchto jednotek je blíže specifikován v zákoně o účetnictví v § 9) je možnost vést tzv. **zjednodušené účetnictví**. Jeho podstata spočívá v omezeném množství používaných metod a menším vykazovacím rozsahu. Hlavními zásadami jsou:

- ÚJ mohou sloučit účtování v hlavní knize s deníkem,
- mohou využívat jen syntetické skupinové účty podle příslušné vyhlášky,
- nemusí mít podrozvahové a analytické účty,
- majetek se nesmí oceňovat reálnou hodnotou,
- ve zjednodušeném rozsahu může být sestavena i účetní závěrka. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 13a)

3 Teoretické vymezení vnitropodnikových směrnic a jejich tvorba

V této části si teoreticky objasníme pojem vnitropodnikových směrnic, včetně jejich obecného významu pro obchodní společnosti, dále jen společnosti. Vymezíme základní sounáležitosti při jejich tvorbě, úpravách a důležitou legislativu, která jejich vytvoření vyžaduje ať už přímým či nepřímým způsobem.

3.1 Hlavní význam účetních směrnic

Dle zákona o účetnictví, jsou všechny účetní jednotky povinny, vést své účetnictví takovým způsobem, aby bylo správné, průkazné, úplné, přehledné, srozumitelné a trvalé.

Za správné se účetnictví považuje tehdy, jestliže je v souladu se Zákonem a ostatními právními předpisy, dodržující jejich účel. Průkaznost účetnictví v dané účetní jednotce znamená, mít průkazné veškeré účetní záznamy a provedenou inventarizaci. Úplnost vymezuje třetí odstavec tohoto Zákona, jako zaúčtování všech účetních případů daného období do účetních knih, včetně vyhotovení účetní závěrky, výroční zprávy a může k těmto skutečnostem předložit všechny potřebné záznamy. Srozumitelným účetnictvím se rozumí takové účetnictví, které dokáže spolehlivě a striktně dokázat obsah jednotlivých účetních záznamů a případů, včetně jejich případných vazeb a souvislostí. Účetní jednotka má povinnost veškeré dokumenty a materiály, potřebné ke splnění výše uvedených náležitostí, odpovědně uschovávat po celou Zákonem stanovenou dobu (zákon č. 563/1991 Sb., § 8, odst. 5-6).

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost, pro vydání vnitřních směrnic, jen v pár případech. Nicméně „pokud zákon stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána.“, jak tvrdí Louša (2018, s. 9).

Pro společnost je vhodné si upravit a stanovit pomocí vnitropodnikových směrnic takové postupy, které nevyplývají nebo nejsou jednoznačně stanoveny zákonem, či existuje alternativní postup k dané problematice. Při výběru vhodných směrnic a jejich rozsahu se společnost rozhoduje na základě její velikosti, počtu

zaměstnanců, složitosti organizační struktury, vnitřního uspořádání a dalších podstatných faktorů. (Louša, 2018)

Vnitřní směrnice mají velký význam také z hlediska důvěryhodnosti společnosti. Například při kontrole finančním úřadem může být předložení správně vytvořené směrnice klíčové, při kontrole dodržování správných postupů, například při výpočtu základu daně, metod přesného vyčíslení nákladů a výnosů, odepisování dlouhodobého majetku společnosti apod. Jednou z hlavních úloh vnitropodnikových směrnic je zajištění stejného, organizovaného postupu při řešení různých situací podniku. A to nejenom z hlediska prostorového, například na různých pracovištích či divizích, ale i časového, to znamená zachovat jednotný postup v odlišných účetních obdobích, což následně umožňuje také přesnější a důkladnější analýzu vybraných dat, při srovnávání výsledků v čase. (Louša, 2018)

Směrnice, jak už z názvu vyplývá, má určovat jasný směr i při situacích s množstvím alternativních postupů, aby bylo zřejmé, že se má postupovat tak a nikoliv jinak. Tuto silnou stránku vnitřních předpisů společnost ocení například při větší fluktuaci zaměstnanců. Při odchodu či přijetí nového zaměstnance, se každá společnost setkává s množstvím nezbytných úkonů, ať už máme na mysli byrokratickou administrativu, která zahrnuje například: vytvoření nové pracovní smlouvy se všemi zákonnými povinnostmi, souhlas se zpracováním osobních údajů, splnění ohlašovací povinnosti k místně příslušné správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně nového zaměstnance, shromáždění osobních dokladů zaměstnance aj. Veškeré úkony spojené s výše uvedenou problematikou, by měly být, pro zjednodušení a sjednocení chodu společnosti, upraveny vnitřní směrnicí. A to nejenom v souvislosti s formální stránkou, ale také je třeba myslet na tak zvaný lidský faktor, jelikož každá společnost má své individuální pravidla či metody a pracovníci si je velmi často jednoduše přenášejí z předchozích zaměstnání do dalších ve formě svých návyků. Zejména pak u vedoucích pracovníků, kteří mají ve většině případů na starost a odpovědnost za zadávání metodických postupů podřízeným pracovníkům, aby se od nich v případě změny takového pracovníka snadno neodchylovalo a nenarušilo chod podniku. V některých takových případech pak může, i neúmyslně, dojít k nezákonnému jednání. Krom toho sjednocená metoda při postupu vzájemně si podobných situací, je velmi důležitá, dalo by se říci, že nepostradatelná, pro jejich následné vyhodnocování, vedoucí ke stanovení dalších dílčích cílů a úkolů

podnikatele. A to je neodmyslitelně nutná činnost, při vedení podniku k jeho ziskovosti. (Louša, 2018)

3.2 Obecná charakteristika

Otrusínová a Šteker (2007, s. 9), popisují vnitřní směrnice jako „*soubor pravidel, organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomoci v určité pracovní činnosti*“, a dodávají „*předpisy, jimiž se podrobněji upravuje postup jednotlivých činností a stanovuje kdo, co, kdy a jak bude vykonávat*.“ Už jen z této definice je zcela patrné, že existence vnitřních předpisů je zásadním bodem a pilířem pro správný chod celé společnosti.

3.2.1 Základní prameny při tvorbě směrnic

Zákon o účetnictví upravuje veškeré účetní jednotky. Z toho vyplývá, že v případě nařízení konkrétních vnitřních předpisů tímto zákonem, mají všechny účetní jednotky, a to včetně těch vedoucích účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, takovéto vnitřní předpisy vypracovat a následně se jimi řídit. Mezi takové povinné předpisy patří například podpisové vzory, odpisové plány, řád odpovědnosti, inventarizační povinnosti nebo směrnice pro používání pevných kurzů. (Louša, 2018)

Není to však jen zákon o účetnictví, který je při tvorbě směrnic podstatný a klíčový. Účetnictví společnosti je regulováno velkým množstvím různých zákonů, vyhlášek a standardů. Níže v následné tabulce č. 3.1, je předložen výčet těch opravdu nejčastějších a nejpodstatnějších legislativních pramenů, které zasahují do úprav a obsahu vnitřních směrnic. Jak je již uvedeno výše v odstavci 3.2.1, chod společnosti nemůže být považován za správný v souladu s legislativou, pokud právní předpis uděluje podniku povinnost konkrétní vnitřní směrnici vytvořit, či upravit dle daných norem, a ten takovou směrnicí nevydá.

Tabulka č. 3.1 - Legislativní zdroje důležité pro tvorbu vnitropodnikových směrnic

Předpis č.	Název předpisu
563/1991 Sb.	zákon o účetnictví
235/2004 Sb.	zákon o dani z přidané hodnoty
586/1992 Sb.	zákon o daních z příjmů
593/1992 Sb.	zákon o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů
16/1993 Sb.	zákon o dani silniční
353/2003 Sb.	zákon o spotřebních daních

Předpis č.	Název předpisu
112/2016 Sb.	zákon o evidenci tržeb
90/2012 Sb.	zákon o obchodních korporacích
499/2004 Sb.	zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů
262/2006 Sb.	zákoník práce
89/2012 Sb.	občanský zákoník
280/2009 Sb.	daňový řád
340/2013 Sb.	zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
500/2002 Sb.	vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zdroj: Kovalíková, 2017

3.2.2 Forma vnitřních směrnic

Podnikové směrnice nabývají mnoha podob a to zejména z toho důvodu, že slouží k více účelům a napříč celou společností, jako soubor norem a pravidel, pro zajištění jejího bezpečnějšího i snazšího chodu. Jelikož je z větší části jejich tvorba a tedy i následná forma výhradně v rukou konkrétní účetní jednotky, není určeno, že by se směrnice musely vyskytovat v jedné dané podobě. Níže si vyčteme jejich nejčastější formy, kdy jsou směrnice tvořeny jako:

- metodické směrnice,
- vnitřní směrnice,
- organizační směrnice,
- oběžníky,
- rozhodnutí,
- dopisy,
- pokyny, příkazy a nařízení.

Když si to převedeme do praxe, s nejvyšší váhou se berou na vědomí vnitřní směrnice, které mají i delší platnost. Naopak rozhodnutí či příkazy se často vydávají

jednorázově pro nahodilé události. (Hruška, 2005) Ovšem konečně zvolené názvosloví zmíněných dokumentů, by podnik již měnit neměl.

U vnitropodnikových směrnic není podstatné, aby měly přesnou formu, vzhled nebo název, pod kterým budou vydány. (Kovalíková, 2017) Co je důležité je jejich obsah, tzn. optimální určení metodiky, osob odpovědných za dodržování postupů a jejich aktuálnosti, doby platnosti a samozřejmě také kontroly dodržování těchto předpisů. (Louša, 2018)

Může se zdát, že k vytvoření vnitřních předpisů má účetní jednotka takřka volnou ruku. Přesto existuje řada doporučení a standardních postupů uplatňovaných při jejich tvorbě. Podle níže jmenovaných autorů, by se měla firma držet alespoň těchto základních pravidel při jejich tvorbě:

- stručné, výstižné, logické a jednoznačné provedení,
- směrnice musí být v souladu s legislativními předpisy,
- musí vést k vyřešení dané problematiky i přes svou stručnost,
- zamezit opakování stejné problematiky v jiných směrnících. (Otrusinová a Šteker, 2016)

3.2.3 Náležitosti vnitřních směrnic

Aby se zamezilo různým pochybnostem týkající se zejména platnosti směrnice a konkrétnímu účelu, obecně můžeme říci, že součástí každého vnitřního předpisu by měly být následující body:

- název firmy, které se vnitřní směrnice týká,
- název konkrétní směrnice včetně jejího označení,
- datum platnosti,
- datum vydání,
- rozdělovník tj. jména osob odpovědných za její vypracování, schválení, kontroly a držení dané směrnice. (Sotona, 2005)

Existuje rozpor, mezi některými autory zkoumajícími tuto problematiku, zda ve vnitropodnikových směrnících citovat, či zmiňovat daný zákon podle kterého se směrnice řídí. Jelikož směrnice velmi často slouží, jako jedinečný zdroj informací, pro účetní jednotku, týkající se povinností, které pro ni z aktuální legislativy vyplývají.

Proti tomuto stanovisku se přiklánějí naopak argumenty, že směrnice se v takovém případě stávají více nepřehledné, obsáhlé a vyplývá z nich pak pro účetní

jednotku povinnost takovou směrnicí, zahrnující odkaz na platnou legislativu, častěji aktualizovat. (Králíček a Molín, 2014)

Z druhé strany, citace příslušného zákona či nařízení, může pomoci k lepšímu pochopení smyslu a důvodu vzniku určitého vnitřního předpisu, včetně snazšího dohledání v konkrétním zákoně, vyhlášce či standardech. (Kovalíková, 2017)

Podle autorky Kovalíkové se směrnice dělí v základu na obecnou část, ve které by právě měly být vypsány konkrétní právní předpisy, na základě kterých je vytvořena, a to včetně jejich citací, a druhou část týkající se již konkrétní metodiky postupů v dané společnosti. (Kovalíková, 2017) Co se struktury týče, většina autorů ji rozděluje na tři hlavní body a to:

- 1) Záhloví – usnadňuje vyhledávání a orientaci, v této první části by měly být podstatné náležitosti jako:
 - název a označení směrnice,
 - účinnost,
 - číslo revize při případné aktualizaci,
 - rozdělovník,
 - seznam příloh;
- 2) Vlastní text – popisuje již konkrétní postupy při řešení dané problematiky, nejčastěji obsahuje:
 - úvod s případnou legislativou a jejími prameny,
 - text konkrétní směrnice,
 - závěr s vyjasněním závazků vyplývajících ze směrnice pro dané zaměstnance či úseky společnosti a jiná potřebná závěrečná ustanovení;
- 3) Zápatí – obsahuje standardní sounáležitosti jako:
 - místo a datum vydání,
 - stránkování,
 - podpis odpovědné osoby. (Otrusinová a Šteker, 2016)

„Směrnice lze také uspořádat pouze do jediného uceleného souboru, nebo mohou být vytvářeny samostatně“, jak tvrdí Kovalíková (2015, s. 7). Doporučuje se například vzestupné číslování směrnic od doby vzniku. Některé společnosti, zejména ty většího rozsahu, si hlídají také i jednotný vzhled, což z věcného pohledu není pro společnost vůbec důležité. Co ovšem už nabývá podstatně větší

důležitosti, je obsah vnitropodnikových směrnic a zejména převedení jejich pravidel do praxe pracovníky, jichž se daná problematika týká. (Louša, 2018)

3.3 Směrnice vyplývající z právních předpisů

To, že jsou níže uvedené směrnice pro účetní jednotku povinné, neznámá, že je musí vytvořit všechny. Pro společnost budou podstatné ty směrnice, které obsahově zasahují do náplně procesů v dané společnosti. Směrnice také mohou být tvořeny jednotlivě nebo v případě podobné problematiky sloučeně v jeden celek. Mezi základní vnitropodnikové předpisy, které by tedy u obchodní společnosti neměly chybět, se týkají následujících oblastí:

- účtový rozvrh,
- oběh účetních dokladů,
- archivace a úschova účetních záznamů a dokladů,
- odpisový plán,
- určení materiálu účtovaného do spotřeby,
- časové rozlišení výnosů a nákladů,
- rozpuštění nákladů,
- účtování v cizích měnách,
- konsolidační pravidla,
- deriváty,
- cestovní náhrady,
- podpisové záznamy. (Kovalíková, 2015)

Jelikož v následujících kapitolách bude blíže rozebrána problematika konkrétních vnitřních směrnic vybrané účetní jednotky, přiblížíme si některé směrnice z teoretického, optimálního hlediska pro ucelenější pohled na praktickou část této práce.

3.3.1 Oběh účetních dokladů

Každá skutečnost týkající se účetnictví, musí vždy být průkazně doložena účetním dokladem. Takové záznamy musí podle zákona o účetnictví obsahovat následující prvky:

- označení,
- obsah a účastníky účetního případu,
- okamžik vyhotovení dokladu,

- okamžik uskutečnění případu (pokud není shodný s datem vyhotovení),
- informaci o ceně nebo peněžní částku za jednotku a počet takových jednotek,
- podpisový záznam odpovědné osoby pro zaúčtování a za uskutečnění účetního případu, který může sloužit pro větší množství účetních dokladů. (Kovalíková, 2017)

Pokud účetní doklad obsahuje informace dle § 26 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), je současně dokladem daňovým. Když takový doklad splňuje příslušné podmínky v sounáležitosti se zákonem o DPH, může se dle něj dále postupovat např. při uplatnění odpočtu DPH.

Účetní doklady musí být vyhotoveny hned, bez nepotřebného odkladu poté, co byly zjištěny skutečnosti, které doklad prokazuje, takovým způsobem aby bylo zajištěno určení jednoznačného obsahu každého účetního případu podle § 8 zákona o účetnictví. *„Účetní případy se zachycují do období, ke kterému se věcně a časově vztahují. V případě, že tuto zásadu není možné dodržet, účtuje se o těchto skutečnostech do období, v němž se o nich účetní jednotka dozvěděla“*, jak tvrdí Kovalíková (2017, s. 54) a připomíná, že poté je nutno posoudit případ z hlediska daňového podle zákona o DPH.

Z obecného hlediska oběh účetních dokladů v sobě komponuje následující činnosti: číslování, třídění, zaevidování, zaúčtování, určení předkontace (účtovacího předpisu), ověření správnosti a existence dané operace, zakládání do určených složek, šanonů apod. Většinu těchto, i jiných, z této problematiky o oběhu dokladů, pro společnost důležitých činností, si podrobně vymezí daná obchodní společnost sama dle svých kritérií a požadavků ve své vnitřní směrnici, jako například konkrétní způsob číslování a značení dokladů.

3.3.2 Účtování v cizích měnách

Podle zákona o účetnictví, musí účetní jednotka vést své účetnictví v české měně, krom případů kdy jsou závazky a pohledávky, deriváty a cenné papíry, podíly z obchodních korporací a jiné ceniny v cizích měnách. Pak je použito více měn současně. Konkrétně platí, že se účetní operace oceňují k okamžiku uskutečnění takového případu (§ 24 odst. 6a) nebo ke konci dne v kterém je sestavena rozvaha, či k jinému dni účetní závěrky (§ 24 odst. 6b). Pro výše uvedené ocenění se používá kurz vydávaný Českou národní bankou pro devizový trh ve všední dny a to v 14h 15min.

Tento kurz používá účetní jednotka po celý den, ve kterém byl kurz vydán. (Kovalíková, 2017)

Jednotka má na výběr ze dvou možností, při přepočítávání závazků a majetků z cizích měn. Za pravé může využít výše zmíněný denní kurz, vyhlášený všední dny Českou národní bankou (dále jen ČNB). Další z možností je, si určit pevný kurz ve vlastní vnitřní směrnici, kterým se pak bude účetní jednotka řídit. Takovým kurzem se rozumí kurz devizového trhu stanovený ČNB. Pevným kurzem se společnost musí řídit, po dopředu stanovené časové období (čtvrtletí, měsíc, týden) ne však delší, než je délka období účetního a používá se kurz vyhlášený k prvnímu dni určeného období. Legislativa však umožňuje, takto zvolený pevný kurz měnit před koncem stanoveného období pomocí vnitřního předpisu. V případě vyhlášení revalvace (navýšení úředně stanoveného kurzu měny vůči jiné) nebo devalvace (oslabení úředně stanoveného kurzu měny vůči jiným) české koruny, pevný kurz musí být vždy změněn. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24)

V případech kdy přepočítáváme měny, nejčastěji u závazků a pohledávek, často vznikají, vlivem denně se měnících měnových kurzů a díky různým časovým okamžikům kdy účetní případ vznikl a kdy byl uhrazen, tak zvané kurzové rozdíly. U závazků se řídíme kurzem v den přijetí faktury, pohledávky oceňujeme kurzem platným v den vystavení faktury. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., účtujeme kurzové rozdíly, podle toho zda jde o kurzovou ztrátu či zisk, do účtových skupin 56 (finanční náklady) a 66 (finanční výnosy). Dále se v této vyhlášce v § 60 odst. 2 uvádí, že kurzové rozdíly se můžou při postupném splácení dluhů, pohledávek a pohybech v účtových skupinách 21, 22, a 26 zaúčtovat ve prospěch finančních výnosů a na vrub finančních nákladů až k okamžiku účetní závěrky nebo konci rozvahového dne.

V konkrétním příkladu (tabulka č. 3.2), kdy společnost obdrží dodavatelskou fakturu na materiál (účetování zásob způsobem A) od zahraniční společnosti v eurech a v okamžiku jejího splacení závazku byl kurz eura vyšší než při obdržení materiálu, znamená to pro tuzemskou společnost kurzovou ztrátu (účet č. 563). V případě, kdy se kurz platný v okamžiku splacení sníží, zaplatí společnost méně peněžních prostředků, tím pádem se jedná o kurzový výnos (účet č. 663). (Louša, 2018)

Tabulka č. 3.2 – Příklad účtování kurzové ztráty a výnosu

Doklad	Účetní operace	Částka v Kč	MD	D	
PF	Dodavatelská faktura 1000ks za 10 € / ks (EUR/CZK = 25,8)	258 000,-	112	321	A+P+
VBÚ	Zaplacení faktury (EUR/CZK = 26,1)	261 000,-	321	221	P-A-
ID	Proúčtování kurzové ztráty	3 000,-	563	321	N+P+
VBÚ	Zaplacení faktury (EUR/CZK = 25,5)	255 000,-	321	221	P-A-
Doklad	Účetní operace	Částka v Kč	MD	D	
ID	Proúčtování kurzového výnosu	3 000,-	321	663	P-V+

Zdroj: Vlastní zpracování

V rámci kurzových rozdílů, vznikajících v účetním období, při operacích kdy dochází k ocenění závazků a majetků v cizích měnách, se uskutečnění takového případu, podle bodu 2.2, ČÚS č. 006, rozumí zejména:

- inkaso pohledávky a splnění peněžitého dluhu,
- vklad a postoupení pohledávky,
- vzájemné započetí pohledávek,
- převzetí dluhu u původního dlužníka,
- převod závdavků a záloh na úhradu dluhů a pohledávek,
- úhrada zápůjčky nebo úvěru novou zápůjčkou nebo úvěrem.

Při vzniku dluhů ze zápůjček či úvěrů a jejich následném splácení, má účetní jednotka na výběr z metod pro vyčíslení kurzových rozdílů, a to buď metodu FIFO (z anglického First In First Out) nebo použije vážený aritmetický průměr kurzů za období, ve kterém byl daný úvěr nebo zápůjčka poskytnuta. Vybranou metodu oceňování je pak upřesněna ve vnitřní směrnici.

V případech přepočítávání měn, nevyhlášených ČNB v kurzech devizového trhu, bude použit „...oficiální střední kurz centrální banky příslušné země, popř. aktuální kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru“, jak zmiňuje Kovalíková (2017, s. 225).

Co se týká oceňování cenných papírů a podílů v cizích měnách, použije se k okamžiku účetní závěrky nebo konci rozvahového dne, reálná hodnota nebo metoda ocenění ekvivalencí. Neúčtují se tedy na účty výnosů a nákladů, ale vzniklý kurzový

rozdíl je součástí ocenění. Podobný princip platí také u rozdílů při přeceňování rezerv vedených v cizích měnách. (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 60 odst. 3)

Účetní jednotka by si z výše uvedených možností, jak postupovat při přepočtu materiálů a závazků v cizích měnách, měla vybrat konkrétní postupy pro jednotlivé účetní případy a ty poté vymezit ve vnitřní směrnici. Taková směrnice by měla jasně popisovat, jaký kurz účetní jednotka používá, zda se rozhodla pro pevný či denní kurz a jaké je jeho období platnosti (u pevného kurzu) i okamžik přechodu na kurz nový. Také by nemělo být opomenuto určení odpovědné osoby za účtování a přepočet cizích měn. V této kapitole nebyly zmíněny veškeré problematiky týkající se používání kurzů, ale jen ty nejběžnější. Proto by si společnost podle svých konkrétních potřeb, měla zahrnout do své směrnice i ty zbylé, které se jí týkají. Tato oblast o používání a stanovení kurzů není až tak neznalostním problémem, nýbrž problematikou účetních softwarů, které například nemusí ve všech případech umožňovat výpočet kurzového rozdílu a používání přepočtů. (Kovalíková, 2017)

3.3.3 Hmotný a nehmotný majetek

Majetek, ať už nehmotný, ale z pravidla z větší části hmotný, tvoří ve společnosti podstatnou část jejich aktiv. Proto je velmi důležité si nakládání s tímto obchodním majetkem patřičně vymezit ve stanovených pravidlech vnitřních směrnic. Jelikož je tato problematika více rozsáhlá a rozmanitá, rozdělíme si nyní kapitulu podle druhů majetku a operací, které jsou zapotřebí ke správnému a hladkému chodu společnosti a které by tedy neměly ani chybět v konkrétní směrnici.

I. Dlouhodobý nehmotný majetek

Podle účetních předpisů se dlouhodobým nehmotným majetkem (dále jen DNM) rozumí majetek, kde jeho délka použitelnosti není kratší než 1 rok. V následující tabulkách č. 3.3 a dále č. 3.4, je znázorněno zachycení jednotlivých druhů nehmotného a dále hmotného majetku na konkrétních účtech. S výjimkou goodwillu si účetní jednotka stanoví výši ocenění u svého majetku sama, za splnění určitých podmínek a povinností v souladu s platnou legislativou. Důležité je zejména pak dodržení principu významnosti i poctivého a věrného zobrazení.

Účtování v souvislosti s pořízením DNM se provádí na účtu 041, následně po vzniku protokolu o zařazení je majetek převeden z účtu 041 na příslušný účet nehmotného majetku. V souvislosti se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen ZDP) o daních z příjmu se odpisuje majetek, který je veden, v souladu se zákonem o účetnictví, jako dlouhodobý nehmotný za níže uvedených podmínek:

- a) byl nabyt za úplatu, vkladem člena, přeměnou, zděděním, darem, či vznikl vlastní činností k obchodovatelným účelům,
- b) pořizovací cena je minimálně 60 000 Kč,
- c) délka použitelnosti je minimálně 1 rok, přičemž se tímto rozumí doba, ve které je majetek využíván pro současnou, i uchovatelný, pro budoucí činnost podniku.

Pro účely ZDP se za nehmotný majetek nepovažuje goodwill, preferenční limity nebo emisní povolenky.

Odpisy u DNM jsou rovnoměrné, nepřerušované po nejméně:

- 18 měsíců u audiovizuálního díla,
- 36 měsíců u výsledků vývoje a výzkumu a softwaru,
- 72 měsíců u ostatního DNM.

U majetku, který může společnost využívat na dobu určitou, se odpisy počítají: vstupní cena / smluvně sjednaná doba. V případech technického zhodnocení (platí i pro dlouhodobý hmotný majetek), jehož částka není vyšší než 40 000 Kč, účtuje se na nákladový účet 518 – ostatní služby. (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu)

Tabulka č. 3.3 – Účtová evidence DNM

název	č. účtu
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012
Software	013
Ostatní ocenitelná práva	014
Goodwill	015
Povolenky na emise	016
Preferenční limity	017
Ostatní DNM	019
Nedokončený DNM	041
Poskytnuté zálohy a závadvky na DNM	051

Zdroj: Vlastní zpracování

Goodwill neboli dobrá pověst/jméno podniku, služby či jeho výrobku, je zjednodušeně pojem vyjadřující rozdíl mezi tržní (nákupní hodnotou) a aktivy (účetní hodnotou) podniku bez závazků. Kladný goodwill poukazuje na dobré obchodní postavení v rámci trhu, určitou vybudovanou tradici a kvalitu.

Nehmotné výsledky vývoje, výzkumu a softwaru jsou výsledky vytvořené k obchodování v rámci vlastní činnosti nebo nabyté od jiných osob. Pozor, nepatří zde software k technologickému řízení či přístrojům, které bez něj nedokáží fungovat.

Ocenitelná práva tvoří hlavně technické výrobní poznatky známé jako know-how, předměty průmyslového práva, licence a další ocenitelná práva jako duševní tvořivá činnost a její výsledky. Mezi DNM nepatří znalecké posudky nebo certifikace pro systémy jakosti. (Kovalíková, 2017)

Poskytnuté zálohy na DNM jsou dlouhodobé i krátkodobé závdavky a zálohy na pořízení DNM

Nedokončený DNM obsahuje takový majetek, který byl pořízen, ale nebyl doposud zařazen do způsobilého stavu pro jeho užívání.

Ostatní DNM mezi který se řadí nejčastěji povolenky např. na emise skleníkových plynů, preferenční limity jako individuální produkční kvóty a ostatní DNM nevykazovaný ve výše uvedených položkách.

Mezi nehmotný dlouhodobý majetek nepatří energetické a technické audity, průzkumy trhu, rozvojové plány nebo plány reklamních a propagačních akcí. (Kovalíková, 2017)

II. Dlouhodobý hmotný majetek

Obdobně jako u nehmotného majetku platí u dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) podobná pravidla z účetního hlediska. Doba použitelnosti je delší než 1 rok a eviduje se jako dlouhodobý majetek od určité výše ocenění, kterou si stanovila účetní jednotka sama s respektováním principů významnosti a věrného zobrazení. Z hlediska daňového platí pravidlo pro výši ocenění DHM na nejméně 40 000 Kč. Nemovité věci jako budovy spadají pod tuto kategorii vždy, bez ohledu na dobu použitelnosti či ocenění.

Při pořízení se také účtuje na účtu 042 a následně se převádí na majetkové účty vypsané v tabulce č. 3.4, po vydání interního dokladu o zařazení k užívání.

Podle ZDP § 26 se pro účely odpisů hmotného majetku rozumí:

- a) movité věci a jejich soubory se vstupní cenou vyšší jak 40 000 Kč,
- b) nemovitosti kromě důlních děl, drobné stavby a oplocení v souvislosti s lesním hospodařením,
- c) pěstitelské celky s minimální dobou plodnosti 3 roky,
- d) zvířata a skupiny, u kterých pořizovací cena překročila 40 000 Kč,

- e) jiný hmotný majetek popsany ve 3. odst. (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu)

Tabulka č. 3.4 - Účtová evidence DHM

název	č. účtu
Stavby	021
Hmotné movité věci	022
Pěstitelské celky trvalých porostů	025
Dospělá zvířata a jejich skupiny	026
Jiný DHM	029
Nedokončený DHM	042
název	č. účtu
Poskytnuté zálohy a závadvky na DHM	052

Zdroj: Vlastní zpracování

Stavby zahrnují budovy, byty a nebytové prostory i právo stavby v případě, že se nejedná o zboží, otvírky pískoven, hlinišť a lomů, technické rekultivace, dále stavební díla jako podpovrchové důlní díla a stavby, vodní díla a další podle konkrétních legislativních předpisů. Jak už bylo dříve zmíněno, stavby spadají pod kategorii DHM bez ohledu na ocenění, či délku po kterou jsou použitelné.

Hmotné movité věci včetně jejich souborů zahrnují ty předměty, které mají své samostatné ekonomicko-technické určení. Obdobně jako u staveb bez zkoumání výše ocenění pouze předměty z drahých kovů. Mezi stavby a hmotné movité věci spadají také technické zhodnocení od určité výše dané zákonem. Ostatní movité věci se stejným určením, jen nevykázané v této položce, spadají pod **drobný hmotný majetek** a jsou z účetního hlediska brány jako zásoby (účtová třída č. 1 nebo nákladový účet 501 – spotřeba materiálu při účtování způsobem B). Každá účetní jednotka si ale může stanovit, že drobný hmotný majetek bude spadat pod DHM, pokud bude jeho doba použitelnosti delší než 1 rok a hodnota tedy může být i nižší než 40 000 Kč. Stejně jako zásoby jsou brány i dospělá zvířata a jejich soubory, které nespádají pod svou kategorii.

Pod **pěstitelské celky** můžou spadat trvalé porosty chmelnic a vinic, které nemají nosné konstrukce a ovocné keře, či stromy vysázené na pozemku větším než 0,25 ha a musí také splňovat podmínku hustoty osázení a to, minimálně 1 000 keřů, či 90 stromů na 1 ha.

Jiným DHM bez ohledu na zkoumání výše ocenění se považují ložiska nevyhrazených nerostů, umělecká díla kromě těch, které jsou součástí stavby, movité památky a předměty s kulturní hodnotou dle podmínek stanovených zákonem. Za podmínky, že nejsou zahrnuta v ocenění staveb nebo zásob, spadají sem také věcná břemena ke stavbám a pozemkům.

Jako **nedokončený DHM** je pokládán pořízený majetek, před uvedením do způsobilého stavu k užívání. K pořízení DHM mohou být použity právě krátkodobé nebo dlouhodobé **poskytnuté zálohy na DHM**. (Kovalíková, 2017)

III. Odpisový plán

Povinnost sestavit odpisový plán, má každá účetní jednotka podle zákona o účetnictví, proto by měla být tato problematika popsána a vyjasněna vnitřním předpisem. Obecně řečeno, je odpisování činnost, která pořizovací cenu majetku předvádí postupně do nákladů, ne jednorázově, jak je tomu u ostatního majetku, který společnost neodpisuje. Odpisy by měly co nejvěrněji zachytit reálné opotřebení, tedy trvalé snížení hodnoty majetku za konkrétní období (rok).

Rozlišujeme odpisy daňové a účetní. Daňové slouží zejména ke snížení daňového základu, ale v účetních knihách se neobjevují na rozdíl od odpisů účetních, které společnost účtuje ve prospěch účtů opravek (účtová skupina 07 u DNM a 08 u DHM) a na vrub nákladového účtu 551 – odpisy dl. hmotného a nehmotného majetku. Účetní odpisy nemají vliv na daňový základ, jelikož nejsou uznatelným nákladem oproti daňovým, na druhou stranu nám věrněji zobrazují skutečnou hodnotu opotřebeného majetku. Daňové odpisy jsou upraveny v ZDP § 26 – 32a, úpravu účetních odpisů nejdeme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 56. (Hruška, 2005)

Legislativa dává účetním jednotkám ve více případech prostor si určit a vymezit způsob odpisování. Proto rozhodnutí týkající se volby metod odpisování, záleží z velké míry na uvážení a potřebě dané společnosti. Ovšem zvolené postupy by měly být dobře vymezeny ve směrnici. Odpisový plán by měl při nejmenším zahrnovat:

- jednotlivé metody odpisování pro každou skupinu dl. majetku,
- způsob určení a předpokládanou dobu životnosti/užívání majetku ze které vyplývá následně velikost odpisů,
- věcné druhy, které jsou považovány za dl. majetek,
- rozhodnutí o využití metody, která bere v potaz zůstatkovou cenu majetku,

- vymezení pro případ pozastavení odpisů, když se majetek nevyužívá,
- jestli se bude aplikovat komponentní metoda odpisování,
- také je možné do plánu zařadit i jiná pravidla k dl. majetku jako pořízení, oceňování, likvidaci nebo evidenci. (Louša, 2018)

Jedna z variant odpisování je **ztotožnění daňových a účetních odpisů**. Ne vždy se ale jedná o správnou variantu. Taková metoda je přípustná například, když má odpisovaný majetek ne příliš významnou hodnotu, jelikož se v takovém odpisu nezachycuje skutečné opotřebení majetku. Daňové odpisy neberou v potaz dobu pořízení (dávají nám roční částku), nezachycují konkrétní skutečné podmínky a doba životnosti daná v ZDP ne vždy dokáže odrážet přiměřenou dobu použitelnosti v dané společnosti. Jsou spíše odrazem fiskální politiky a investičních prioritách státu. (Hruška, 2005)

Rovnoměrné účetní odpisy patří mezi nejčastější a nejpresnější metody. Společnost si zvolí, zda začne majetek odpisovat v měsíci pořízení či v následujícím a stejně postupuje i v případě vyřazení majetku. Také se může brát v potaz zůstatková hodnota pro případ následného prodeje. Pro výpočet takového odpisu musíme znát dobu životnosti/použitelnosti v měsících, jejímž počtem následně vydělíme vstupní cenu (dále jen VC) majetku a výsledek vynásobíme počtem měsíců, po které je v daném období majetek využíván. Taktéž je možné uplatnit **nerovnoměrné odpisy**, v souvislosti s různou intenzitou používání majetku.

Další z možností účetních odpisů, je učit odpisování **ve vztahu na výkony**, za předpokladu, že společnost zná předem množství stanovených výkonů, jako jsou např. množství směn, vyrobených výrobků, najetých kilometrů. Výpočet se provádí stejně jako u rovnoměrných s rozdílem, že místo počtu měsíců životnosti použijeme počet vykonaných jednotek a podíl násobíme např. počtem opravdu vyrobených kusů. (Strouhal et al., 2016)

Vyhláška č. 500/2002 Sb. nám umožňuje, v případech ve kterých jsou k různým složkám majetku odhadovány rozdílné doby životnosti, uplatňovat komponentní odpisování pro každou část/komponentu zvlášť. (vyhláška č. 500/2002 Sb. § 56a)

Při vybírání metod odpisů do odpisového plánu, nesmíme zapomínat ani na vymezení daňových odpisů podle ZDP. Zde máme taktéž na výběr z rovnoměrného a zrychleného odpisování s možností v prvním roce zvýšeného odpisu. Musíme brát v potaz to, že účetní odpisy zejména slouží pro účetní jednotku samotnou, pro její vedení a majitele, jako dobrý nástroj k přehledu o hospodaření a ukazování reálných

hodnot. Je tedy důležité nebrat sestavování odpisového plánu na lehkou váhu a zahrnout do něj i zásady jako zahájení odpisů hned jak je to možné, zohledňovat technické zhodnocení a tedy i navýšení vstupní ceny, majetek odepisovat jen do výše VC, stanovit sazby k vazbě na výkony, či doby životnosti. Nesmí se ani zapomínat na fakt, že odpisy se zpravidla zaokrouhlují na koruny nahoru. (Hruška, 2005)

3.3.4 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Akruální princip je jedna z řídicích zásad, pro vedení účetnictví. Je postavena na principu časového a věcného rozlišování nákladů a výnosů a zaúčtování je do příslušného období s věcnou a časovou souvislostí, bez braní v úvahu reálného pohybu peněžních prostředků. Podle ČÚS si ÚJ musí určit postup pro dodržování akruálního principu, přičemž ho nemůže měnit, kromě výjimek a to podle postupu uvedeném v § 7 odst. 4 zákona o účetnictví. (Louša, 2018)

Při účtování případů s časovým rozlišením, musí být známy tři podmínky:

- věcné vymezení (konkrétní účel),
- časové vymezení (konkrétní období),
- přesná výše.

Existují také případy, kdy právní předpisy dovolují nepřiliš významné položky zaúčtovat do období ne, se kterým souvisí, ale do doby vzniku. Taková hranice, kdy položka je či nebude pro společnost významná, neexistuje, ale ÚJ by si ji měla sama stanovit, s ohledem na svou hodnotu nákladů či výnosu, aktiv a pasiv. Samozřejmě nesmíme zapomínat, na správné časové rozlišení u účetních případů ovlivňující správnost výpočtu daně z příjmu. ÚJ si samostatně stanoví, ve své směrnici, které případy budou či nebudou časově rozlišovány. Mezi případy, kdy se rozlišení nesmí provádět, patří: penále, pokuty, škody a manka. A jelikož je provádění časového rozlišování důsledným způsobem v celku náročný proces, jsou dovoleny případy, ve kterých se provádět nemusí:

- jedná-li se o pravidelné příjmy či výdaje, které nevýrazně ovlivní akruální princip,
- pokud se jedná o nevýznamné položky, záměrně neovlivňující výsledek hospodaření. (Kovalíková, 2017)

Účtová skupina 38 podle § 13 a 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb., zahrnuje účty pro zachycení operací, související s časovým rozlišením výnosů a nákladů. Takovými účty jsou:

a) Náklady příštích období - 381

Zachycují se zde výdaje běžného období, týkající se nákladů období příštího, na konkrétních účtech nákladové třídy č. 5. Např. předplatné nebo nájemné placené předem zachytíme v okamžiku došlé faktury v r. 2019, na účtech 381 / 321 a v příštím období r. 2020 kdy vznikne náklad 5xx / 381.

b) Komplexní náklady příštích období - 382

Zde účtujeme o výdajích a nákladech ve vztahu k určitému účelu, například dlouhodobá propagace, vývoj a výzkum, předzásobení nebo záběh a příprava výkonů. Zaúčtování bude provedeno v takovém účetním období, se kterým mají náklady věcnou souvislost, a to do 4 let nejpozději, kromě případů plynoucích z předpisů, neboli ze smluvních vztahů, od zachycení nákladů na konkrétní účet skupiny 38. Účtujeme podobně jako v předchozím odstavci při přijaté faktuře běžného období r. 2019 - 382 / 321 a 5xx / 382 v obdobích následujících r. 2020 - 2023. (Kovalíková, 2017)

c) Výdaje příštích období - 383

Účet 383, se týká nákladů, které souvisejí s běžným obdobím, ale doposud nebyl k nim uskutečněn žádný výdaj. Takové případy mohou nastat například při placení nájemném či pachtu pozadu nebo vyplácením odměn v průběhu příštího roku. Na účtech případy zachytíme následovně. Vznik nákladu v roce 2019 - 5xx / 383 a uskutečnění platby z bankovního účtu v r. 2020 - 383 / 221.

d) Výnosy příštích období - 384

Kupříkladu nájemné předem přijaté nebo přijaté předplatné, neboli příjmy běžného období, které spadají věcně do příštího období ve formě výnosů, účetní jednotka zachytí na tomto účtu. V době příjmu peněžních prostředků v r. 2019 – 221 / 384, a v příštím roce 384 / 6xx.

e) Příjmy příštích období - 385

Na takovém účtu se zachycují případy, kdy výnosy vzniknou v běžném období a při tom nejsou na účtu pohledávek, ale příjmy z těchto výnosů společnost obdrží až v období následujícím. Například se jedná o výnosové provize. Účtování se provádí nejdříve do výnosů 385 / 6xx a v následujícím roce při příjmu peněz na účty 221 / 385.

ÚJ si tedy ve vnitřní směrnici musí stanovit hodnotový limit, pro který nebude časové rozlišení provádět, přičemž musí brát v potaz zásadu poctivého a věrného vyobrazení účetnictví viz § 7 zákona o účetnictví, aby nedocházelo k chybnému určení hospodářského výsledku. (Kovalíková, 2017)

4 Analýza vnitropodnikových směrnic ve vybrané účetní jednotce

V praktické části této bakalářské práce bude představena vybraná účetní jednotka, její konkrétní vnitřní směrnice včetně jejich analýzy a provedena následná úprava a vytvoření nových potřebných směrnic pro účetní jednotku. Z důvodu vysloveného přání, ze strany vedení vybrané společnosti, o zachování anonymity, se bude pro účely praktické části práce pojednávat, jako o účetní jednotce s názvem AZ, s.r.o. V celé kapitole č. 4 se vychází z interních zdrojů a materiálů společnosti AZ, s.r.o., pokud nebude uvedeno jinak.

4.1 Představení účetní jednotky

Účetní jednotka je formou obchodní společnosti s ručením omezeným vedena pod Krajským soudem v Ostravě, má v České republice tradici v oblasti polygrafie již od roku 1990, kdy se zabývala prodejem a distribucí knih. O pár let později se začala věnovat své hlavní činnosti, převažující dodnes, a to výrobou hospodářských tiskopisů (u kterých byla prvním výrobcem z ekologických recyklovaných materiálů v ČR), kalendářů, diářů, záznamníků a bohatého doplňkového sortimentu. Společnost prošla, za 19 let působení, velmi dynamickým rozvojem, díky kterému dnes patří mezi nejvýznamnější prodejce zmíněných výrobků na českém trhu s neustále se rozrůstajícím sortimentem i kvalitou zpracování. Nabízí také možnost zakázkové výroby digitálního a ofsetového tisku či zpracování všech typů knižních vazeb.

Obrázek č. 4.1 – Výrobky

Pro představu a lepší přiblížení účetní jednotky si ukážeme její vývoj od založení v číslech. Rozrostla se z 5 původních zaměstnanců na 50, její sortiment výrobků zahrnuje přes 130 titulů kalendářů, 100 položek hospodářských tiskopisů, 90 druhů diářů a více než 80 druhů papírenských výrobků pro děti. Ročně se navyšuje počet zákazníků o více jak 20 %, společnost má pokrytí prodejních míst svých výrobků po celé ČR, díky více jak 2 400 velkoobchodům,



Zdroj: webové stránky AZ, s.r.o.

reklamních agentur, papírnictví a hypermarketů, což také mimo jiné souvisí s meziročním nárůstem počtu kusů prodaných výrobků.

Předmětem podnikání společnosti AZ, s.r.o. je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Statutární orgán je tvořen dvěma společníky, kteří rovným dílem vložili do společnosti celkem 200 000 Kč, což představuje částku základního kapitálu. Z kategorizačního hlediska se jedná o mikro účetní jednotku, která vykazuje ve své účetní závěrce rozvahu ve zkráceném rozsahu, VZZ v plném rozsahu a povinnou přílohu. Z údajů účetní závěrky zveřejněné ve sbírce listin, konkrétně z výkazu zisku a ztráty, byl zjištěn výsledek hospodaření po zdanění ve výši 1 295 000 Kč a čistý obrát 5 303 000 Kč za účetní období roku 2017.

4.2 Analýza směrnic

V následující podkapitolách č. 4.2.1 až 4.2.4 budou analyzovány jednotlivé vnitřní účetní směrnice, které byly společností poskytnuty. Ke každé směrnici se bude autorka snažit popsat svůj dojem a zhodnotit jejich správnost a úplnost podle příslušných platných legislativních předpisů a všeobecných zásad pro tvorbu směrnic. Pro účely praktické části práce i jejího závěru, se bude označovat ve vybraných případech analyzované směrnice číslicemi 1 až 4 podle pořadí podkapitol. (např. kapitola 4.2.1 pojednává o směrnici č. 1)

Společností AZ, s.r.o. byly poskytnuty celkem čtyři vnitřní směrnice týkající se účetnictví a to: oběhu účetních dokladů, účtování v cizích měnách, hmotnému a nehmotnému majetku, a časových rozlišení nákladů a výnosů. Směrnice byly aktualizovány v letech (postupně podle předešlého výčtu směrnic) 2009, 2015, 2015 a 2016. V žádném z výše uvedených předpisů nebyl nalezen údaj o osobě, která směrnicí vypracovala. Pouze na jedné z nich se objevilo v závěru jméno jednatele s podpisovým záznamem, u ostatních pouze označení „podpis oprávněného zástupce“ s podpisem blíže neidentifikované odpovědné osoby. U každého podpisu však nechybělo místo a datum vydání. Žádná ze směrnic nebyla číselně či jinak označena, krom samotného názvu. V každé z následujících podkapitol č. 4.2.1. až 4.2.4 jsou zobrazeny náhledy daných směrnic, konkrétně jejich záhlaví případně část samotného textu. V náhledech jsou skryté údaje o společnosti jako název, sídlo a identifikační číslo pro zachování anonymity účetní jednotky.

4.2.1 Oběh účetních dokladů

Směrnice společnosti AZ upravující oběh účetních dokladů nabyla účinnosti v roce 2009 a s největší pravděpodobností už nebyla aktualizována. Nejspíše právě z toho důvodu, že směrnice týkající se problematiky účetních dokladů jsou často, po zaběhnutí daných postupů v konkrétní společnosti, takřka méně potřebné, jelikož se s těmito doklady podle směrnice pracuje i několikrát denně a postupy řešení jednotlivých operací jsou velmi zaběhnutým a zažitým pravidlem, nejen pro pracovníky účetního oddělení. Ve směrnici je krátký úvod, ve kterém je velmi stručně shrnuto, proč je důležité danou problematiku řešit a také obsah pomáhající lepší orientaci v dokumentu (viz obrázek č. 4.3). Dokument je rozdělen na 9 dílčích částí podle jednotlivých druhů dokladů a to následovně:

- bankovní doklady,
- pokladní doklady a evidence cenin,
- daňové doklady dodavatelů,
- daňové doklady odběratelů,
- mzdové doklady,
- skladové doklady,
- ostatní doklady,
- objednávky,
- hlášení a výkazy.

Každá část zahrnuje přehledné rozdělení podle druhů dokladů např. u bankovních na výpisy z účtu a příkazy k úhradě, u pokladních na příjmové a výdajové apod. Nechybí správně ani odpovědnostní rozdělení jednotlivých případů v souvislosti s podpisovými vzory, způsob zakládání, vystavování, evidence a doba archivace záznamů. Přesto, že dílčí části působí na pohled lehce a přehledně, nemají jednotný vzor. Autorka by proto navrhovala alespoň odpovědnostní a podpisové rozdělení jednotlivých dokladů převést u každého typu do jednotné tabulky, jelikož se tyto důležité informace někdy vyskytnou v souvislejšímu textu a jindy v odrážkách. Další podstatná věc, kterou tato směrnice postrádá, je označení jednotlivých účetních dokladů, které by doporučila seřadit abecedně opět pomocí tabulky a vložit jako přílohu ke směrnici. Tato tabulka byla vypracována pouze jako návrh pro následné přepracování účetní jednotkou a je umístěna na konci podkapitoly č. 4.2.1 pod označením tabulka č. 4.1.

Obrázek č. 4.3 - Náhled směrnice č. 1

Oběh účetních dokladů firmy s. r. o.

Z důvodu správného vedení účetnictví je nutná kontrola účetních dokladů, a to z hlediska:

a) věcného, t.j. správnosti a oprávněnosti údajů obsažených v dokladech (odsouhlasení počtu kusů dle dodacích listů, dodržování sjednaných cen apod.)

b) formálního, t.j. kontrola úplnosti účetních dokladů (zda obsahují všechny náležitosti předepsané pro účetní doklady)

Z obsahového hlediska dělíme a značíme účetní doklady:

1. Bankovní doklady
2. Pokladní doklady a evidence cenin

Zdroj: vnitropodnikové směrnice společnosti AZ, s.r.o.

Předpis působí na první pohled přehledně, čitelně a systematicky. Směrnice mají být i přes svou důležitost co nejjednodušší a toto kritérium, dle prvního dojmu, splňuje směrnice č. 1 velmi dobře. Co by akorát autorka vytkla, je abstinence záhlaví s informacemi o revizi, označení, účinnosti apod. a také odkázání na legislativu upravující popisovanou oblast pro lepší, komplexnější pochopení a snazší dohledání daných pramenů.

Tabulka č. 4.1 – Návrh číslování účetních dokladů

pořadové č.	název dokladu	číslování od č.
1.	Přijaté faktury	FP/RR0000
2.	Přijaté zálohy	ZP/RR000
3.	Vydané faktury	FV/RR0000
4.	Vydané zálohy	ZV/RR000
5.	Příjmové pokladní doklady	PP/RR0000
6.	Výdajové pokladní doklady	PV/RR0000
7.	Bankovní výpisy	dle číslování banky
8.	Opravné daňové doklady	OD/RR000
9.	Mzdové listy	MM/RR000
10.	Skladové karty	S/RR000
11.	Interní doklady	ID/RR000

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.2 Způsob účtování v cizích měnách

Účetní jednotka podle zákona o účetnictví splňuje v následující směrnici č. 2 podmínku, zvolení si metody přepočtu kurzu pro účetní operace v cizích měnách a to pevným měsíčním kurzem, aktualizovaného podle platného kurzu ČNB každý 1. den v měsíci (viz obrázek č. 4.4). Výjimkou jsou služební cesty a cestovní náhrady vyplacené v cizích měnách, V takových případech se společnost rozhodla používat denní kurz dle ČNB platné v den vyplácení zálohy. Dále rozděluje účetní případy pro přepočet měny ke dni uskutečnění a k rozvahovému dni, pro některé operace jako přepočet neuhrazených pohledávek a závazků, konečných zůstatků valutových pokladen nebo devizových účtů.

Obrázek č. 4.4 - Náhled směrnice č. 2

**VNITŘNÍ PŘEDPIS ZAMĚSTNAVATELE
O ZPŮSOBU ÚČTOVÁNÍ V CIZÍCH MĚNÁCH**

Zaměstnavatel: _____
Zastoupený _____ jednatelem

V souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, vydávám tento
vnitřní předpis
o způsobu účtování v cizích měnách

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítává účetní jednotka na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB k okamžiku ocenění – k uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni.

A: Ocenění ke dni uskutečnění účetního případu

1. Pro účely přepočtu pohledávek a závazků na koruny si účetní jednotka stanovuje používat **pevný měsíční kurz**, kterým je kurz ČNB platný k 1. pracovnímu dni daného měsíce.

Zdroj: vnitropodnikové směrnice AZ, s.r.o.

V následující směrnici z roku 2015, nebyl žádný výrazný nedostatek nalezen. Na rozdíl od směrnice č. 1, tento předpis ale neobsahoval žádné stručné uvedení do upravované problematiky. Za drobný nedostatek považuje autorka, podobně jako u předchozí směrnice č. 1, neuvedení příslušných paragrafů právních předpisů (zákon o účetnictví, § 24), ze kterých daná povinnost pro společnost plyne. Proto by navrhovala, dodržet jednotný formát zpracování pro všechny směrnice, který by obsahoval jak stručný úvod, tak výčet legislativních pramenů. Také by mělo být uvedeno, kdo zodpovídá za přepočet cizích měn a jejich zaúčtování, včetně podpisového záznamu.

Navrhovala by tedy opět, vložení tabulky s příslušnými odpovědnostmi a záhlaví pro jednotný vzhled vnitřních směrnic.

4.2.3 Hmotný a nehmotný majetek

Směrnice č. 3 obsahuje podle doporučovaných kritérií obsahu vše, co by měla a to odkazy na platnou legislativu, obecnou část (viz obrázek č. 4.5) přibližující z teoretického hlediska konkrétní problematiku, týkající se hmotného i nehmotného majetku a jeho evidence, účtování a odpisování, i nejpodstatnější praktickou část upravující, nejen zmiňované majetkové operace, podle potřeb účetní jednotky. Část směrnice s vnitropodnikovou úpravou je přehledně rozdělena na níže popsane dílčí části označené písmeny a) – d).

a) Zařazení a evidence DHM a DNM

ÚJ rozhodla o účtování o DHM se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a DNM nad částky 60 000 Kč a dobou využitelností delší než 1 rok. Hmotný majetek s VC v rozmezí 20 000 Kč – 40 000 Kč bude účtován jako drobný a majetek s hodnotou 5 000 Kč – 19 999 Kč účtován do spotřeby na nákladový účet 501 (stejně u krátkodobého majetku). U nehmotného majetku do 60 000 Kč se bude účtovat pomocí účtu 518 – ostatní služby. Dále jsou zde podrobně rozepsány náležitosti majetkové evidence a spodní limit pro technické zhodnocení a pro účely odpisování, a to ve výši 40 000 Kč.

b) Vyřazení DHM a DNM

Zde správně nechybí odpovědná osoba ani způsoby vyřazení majetku včetně nutných náležitostí spojené s vyřazovacím procesem.

c) Oceňování majetku

Zahrnuje obecné vysvětlení důležitých pojmů, jako čemu se rozumí pořizovací cena, reprodukční PC, cena pořízení a ocenění vlastními náklady.

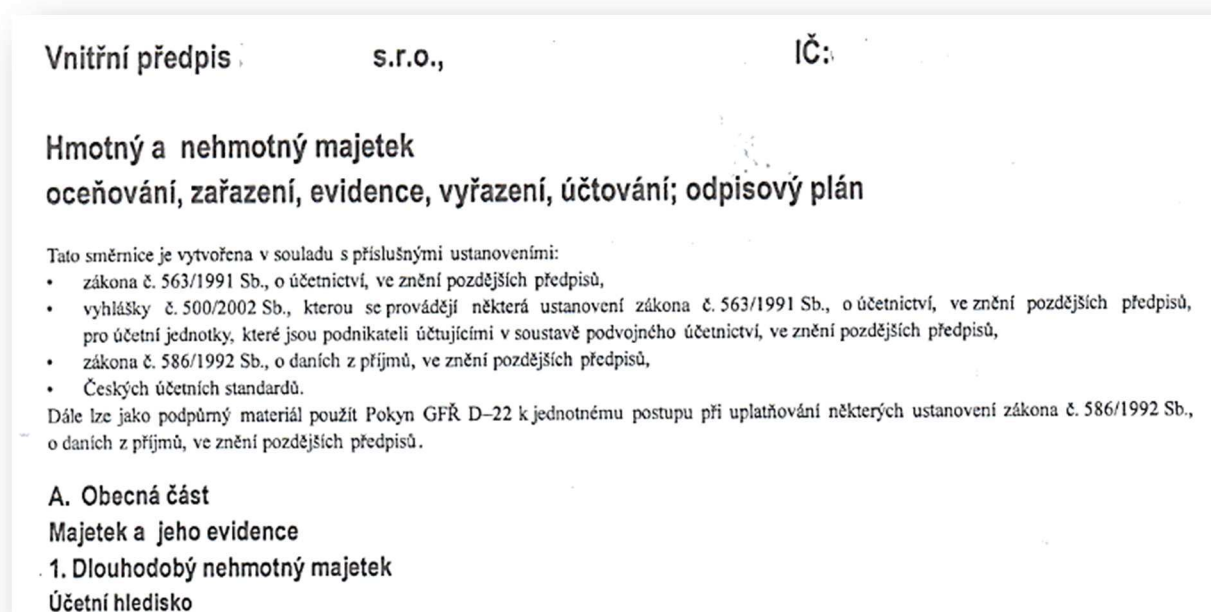
d) Odpisový plán

V něm se dovíme, že ÚJ zvolila daňové odpisy rozdílné od účetních, jejich evidenci vede pomocí softwaru Abra G3 a to nejenom evidenci odpisů, ale i všechny předem zmíněné evidence. Je zde popsán princip účtování odpisů na příslušné účty včetně analytického účtu 551 99, kde se zachycuje nadlimitní složka odpisů, neboli rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jsou zde i tabulky pro jednotlivé druhy odpisování s příslušnými odpisovými skupinami, dobou odpisování a koeficienty, to vše v souladu se ZDP.

Už při zpracovávání teoretické části práce stejnojmenné kapitoly, si autorka povšimla, že tato vnitřní směrnice je s největší pravděpodobností sestavena právě

podle publikace od paní Kovalíkové (viz zdroje), ze které, pro účely této práce, také čerpala informace. Z tohoto důvodu vyhodnocuje, že vnitřní předpis zahrnuje potřebné informace, ke správnému řešení problematiky týkající se hmotného a nehmotného majetku pro danou účetní jednotku.

Obrázek č. 4.5 - Náhled směrnice č. 3



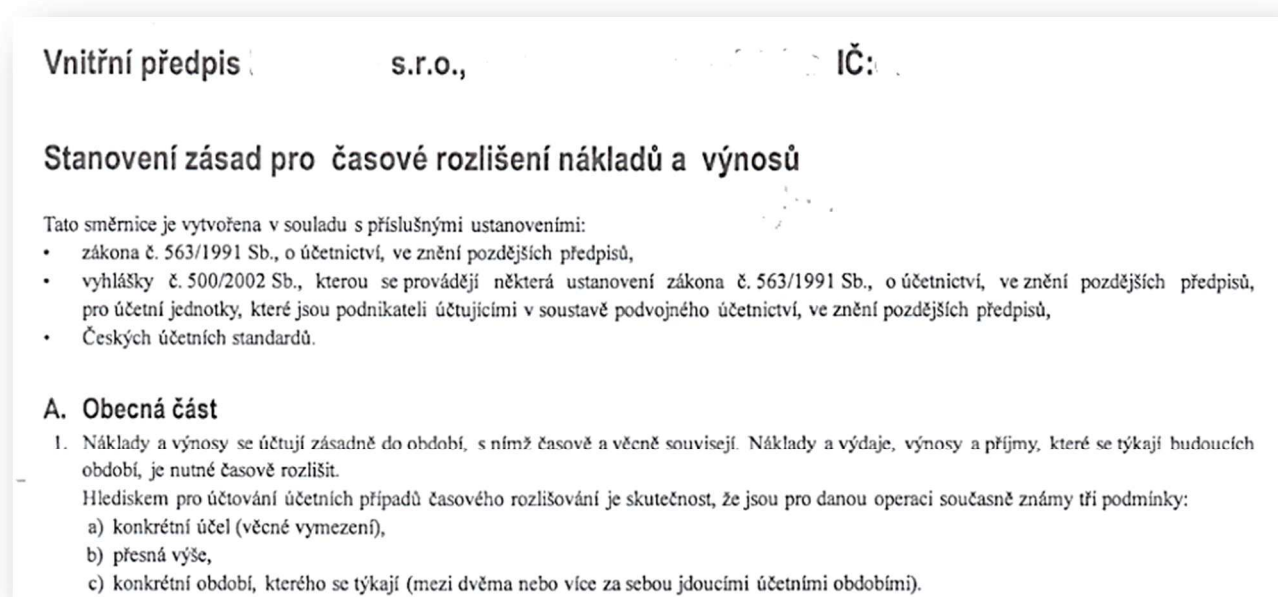
Zdroj: vnitropodnikové směrnice AZ, s.r.o.

4.2.4 Časové rozlišení nákladů a výnosů

V hlavičce je uvedený název společnosti i směrnice a odkazy na platnou legislativu, podle které se předpis, a povinnosti z něj plynoucí, řídí. Dokument je rozdělen na dvě části a to obecnou a samotnou vnitřní úpravu. V první obecné části je popsán význam časového rozlišování, určité zásady, které je nutno dodržovat a podrobněji rozepsané jednotlivé účty účtové skupiny přechodných účtů č. 38. Náhled na záhlaví a začátek první části lze vidět na obrázku č. 4.5.

Samotná vnitřní úprava neboli část B dokumentu vymezuje, které účetní případy nebudou časově rozlišovány, a stanovuje pro ně daný limit ocenění. Za položky nevýznamného charakteru, které nebudou rozlišovány z časového hlediska, jsou považovány ty, které nepřekročí částku hodnoty 8 000 Kč, přičemž tento limit je také limitován 0,05 % ze sumy ročních výnosů. Jedná se například o inzerci, reklamu, propagaci, roční aktualizaci softwaru, prodloužení domény a jiné, které nebudou mít hodnotu za jednu jednotku vyšší než daný limit. Dále je zde souhrnný přehledný příklad pro způsoby účetních zachycení operací týkající se časového rozlišení.

Obrázek č. 4.5 - Náhled směrnice č. 4



Zdroj: vnitropodnikové směrnice AZ, s.r.o.

Tato směrnice z roku 2016 na autorku působila velmi celistvým dobrým dojmem, obdobně jako směrnice předchozí, rozebírající problematiku hmotného a nehmotného majetku. Jako plus bere také to, že je předpis rozdělen na obecnou část a samotnou vnitropodnikovou úpravu. Díky obecné části je pro pracovníka hned zřetelnější, čeho a proč se daná problematika týká a nemusí si dodatečné informace vyhledávat v jiných zdrojích.

4.3 Vytvoření nových směrnic

Při konzultaci a převzetí kopií vnitřních směrnic společnosti AZ, s.r.o. byly shlédnuty veškeré doposud vytvořené směrnice. Pro účely analýz, v rámci této bakalářské práce, byly vybrány ty, které se týkaly účetnictví a které nebyly v poslední době nově aktualizované. Vedoucí ekonomického oddělení mimo jiné požádala o vytvoření seznamu směrnic, jelikož se v plném šanonu dokumentů, které nejsou označeny ani účelně seřazeny jen s těží, dalo zorientovat. Tento seznam všech vnitřních předpisů je součástí příloh pod označením příloha č. 3.

Podle autorky je největším nedostatkem týkající se vnitřních směrnic této společnosti právě již vícekrát zmiňovaná nepřehlednost dokumentů. Směrnice nejsou očíslované, tedy nemohou být ani přehledně seřazené a až na druhý pohled lze zjistit, že se jedná právě o vnitřní předpis. Z toho důvodu jsem společnosti navrhla šablonu pro tvorbu nových ale i případné přepracování aktuálních směrnic. Šablona obsahuje

kolonky pro podstatné náležitosti jako označení, datum účinnosti, vydání a aktualizace, počet příloh a stran, jméno odpovědné osoby, podpisové záznamy a podobně. Tato vytvořená šablona je také součástí příloh pod označením příloha č. 4.

Nicméně co se týká obsahové stránky, je nutno konstatovat, že společnost si při tvorbě směrnic vedla velmi dobře. Žádné větší chyby, které by bránily správnému postupu u řešení daných účetních problematik, nebyly nalezeny. U více směrnic společnost čerpala z odborné literatury, nechyběly ani odkazy na upravující legislativu či obecné části pro vysvětlení problematiky pracovníkům, kteří přicházejí s daným předpisem do styku. Všechny předpisy obsahovaly podpis oprávněného zástupce a datum, od kterého nabývá směrnice své účinnosti.

Na druhou stranu jsou zde směrnice, které účetní jednotka postrádá, a proto tyto vnitřní předpisy byly vytvořeny jako zcela nové (viz podkapitoly č. 4.3.1 a 4.3.2). Jelikož autorka při tvorbě nových směrnic nebyla obeznámena s veškerými vnitřními procesy, které ve společnosti probíhají, byly nové směrnice vytvářeny tak, aby si je mohla ÚJ upravit a doplnit podle svých konkrétních potřeb. Výsledné vytvořené směrnice v nových šablonách jsou součástí příloh a nesou označení příloha č. 1 - 2.

4.3.1 Inventarizace majetku a závazků

Nově vytvořená směrnice o inventarizaci majetků a závazků, která by neměla v žádné účetní jednotce podle zákona o účetnictví chybět, obsahuje záhlaví s údaji o označení směrnice, datum vydání, účinnosti, revizí či aktualizací, místo vydání, počet stran a příloh. Záhlaví nese i logo společnosti AZ, s.r.o. s adresou síla a identifikační číslo. To vše podle vytvořené šablony viz příloha č. 1. Vytvořené tabulky č. 4.2 a 4.3 jsou návrhem na uspořádání účtů podléhajících inventarizaci a časového harmonogramu provádění inventarizace na těchto účtech. Poslední řádky tabulek jsou jen obecnou šablonou pro doplnění údajů, jelikož účetní jednotka si tabulky upraví podle svých potřeb a pravidel.

Účel této směrnice spočívá v určení jednotného řádu periodické inventarizace, jakožto povinností společnosti pro splnění podmínky průkaznosti účetnictví. Směrnice se řídí a je v souladu se:

- zákonem o účetnictví,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- ČÚS,
- zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řad.

A. Obecná část

Ze zákona o účetnictví vyplývá pro účetní jednotku povinnost:

- určení odpovědné osoby, která provede inventuru včetně jejich podpisových vzorů (podle § 33 zákona o účetnictví),
- určení termínu provedení inventarizace nebo více termínů pro inventarizaci průběžnou (návrh časového harmonogramu viz tabulka č. 4.3),
- provedení 3 etap a to inventury, porovnání výsledků s účetním stavem a případného provedení odpisu nebo vytvoření rezervy či opravné položky,
- existence obsahu soupisu inventury jak fyzické tak dokladové a určení jeho podpisujících osob,
- vymezení inventarizačních rozdílů a jejich zaúčtování,
- uložení dokumentace plynoucí z inventarizace po dobu 5 let,
- případné určení rozhodného dne.

Inventarizace se týká veškerého majetku, tedy všech účtů aktiv s výjimkou účtů přechodných a závazků, tedy všech účtů pasiv s výjimkou účtů přechodných a účtových skupin tvořící vlastní kapitál tedy 49, 43, 42 a 41 (ukázka jednotlivých účtů v tabulce č. 4.2). Týká se také majetku či závazků sledovaných v podrozvahové evidenci a podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 57 ověřuje ÚJ výši a odůvodněnost rezerv minimálně při každé inventarizaci.

B. Vnitropodniková úprava

Dělení inventarizací:

- **fyzická** majetku hmotného i nehmotného,
- **dokladová** pro složky, u kterých nelze udělat inventuru fyzickou např. závazky a pohledávky,
- **řádná** – průběžná nebo periodická,
- **mimořádná** při výjimečných událostech nebo náátkové kontrole.

Inventarizační komise případně dílčí komise je jmenována účetní jednotkou zpravidla 14 dní před inventarizací a je minimálně dvoučlenná. Je nutné současně určit za provedení inventarizace i odpovědnou osobu. V daných účetních obdobích bude vytvořen vždy jmenný seznam takové komise pro: majetek, závazky, zúčtovací vztahy, finanční a kapitálové účty a dl. závazky.

Inventurní protokoly jsou průkazné záznamy, vyhotovené ve dvou výtiscích pro finanční odbor a odpovědného pracovníka za provedení, přičemž musí obsahovat:

- označení ÚJ,
- název a číslo inventarizovaného účtu,
- skutečný stav všech závazků a majetků a způsob jeho zjištění,
- podpisový záznam odpovědných osob za zjištění skutečností a provedení inventarizace,
- okamžik sestavení účetní závěrky popřípadě rozhodný den,
- ocenění závazků a majetků k datu konce inventury,
- okamžik zahájení a ukončení inventury,
- důvod vzniku, vyčíslení a návrh na vypořádání, proúčtování a způsob likvidace zjištěných inventarizačních rozdílů,
- přílohy dokládající skutečnosti v těchto protokolech.

Účetní jednotka si zažádá u svého správce daně o potvrzení stavu osobního daňového účtu (v souladu s ustanovením zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu § 151). Obdobně bude postupovat u příslušné zdravotní pojišťovny a okresní správy sociálního zabezpečení pro zajištění podkladů pro dokladovou inventarizaci vybraných účtů.

Kopie dokumentů potvrzující uznání závazků od odběratelů budou přiloženy k sestavě neuhrazených pohledávek.

Inventarizační rozdíly jsou rozdíly mezi stavy závazků a majetků v účetnictví a skutečnými stavy zjištěných inventarizací. A musí být zaúčtovány do toho účetního období, ve kterém se zjišťuje stav účtů inventarizací. Za takové rozdíly se považují případy, kdy je zjištěn:

- **Přebytek**, to znamená, že skutečný stav je vyšší než stav vedený v účetnictví a tento rozdíl nelze účetním dokladem nebo jiným způsobem (podle zákona o účetnictví) prokázat.;
- **Manko** / schodek u cenin a hotovosti, znamená zjištění nižšího skutečného stavu oproti stavu v účetnictví a tento rozdíl nelze účetním dokladem nebo jiným způsobem prokázat a není se zaměstnancem podepsána hmotná odpovědnost.

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., (§ 58 odst. 1 písm. c) přebytky a manka zásob jde vyrovnávat vzájemně pouze v případech, jedná-li se o inventarizační rozdíly vytvořené

v totožném inventarizačním období neúmyslnou záměnou, která musí být prokazatelná, těch druhů u kterých je záměna možná díky charakteru druhu zásob. Je-li i přes vzájemné vyrovnání vyšší hodnota mank než přebytků, je tento rozdíl nutné brát jako výsledné manko. V opačném případě se jedná o výsledný přebytek.

Tabulka č. 4.2 - Tabulka s účty podléhající inventarizaci

pořadové č.	předmět inventarizace	účtová třída, skupina, účty
1.	DHM	0
2.	DNM	0
3.	materiál	501
4.	prodané zboží	504
5.	zásoby vlastní činnosti	12
6.	pokladna	211
7.	ceniny	213
8.	bankovní účty	221
9.	peníze na cestě	261
10.	závazky	321
11.	zúčtování daní a dotací	34
12.	zúčtování se zaměstnanci a institucemi	36
13.	ostatní pohledávky	378
14.	ostatní závazky	379
n.	...	xxx

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 4.3 - Časový harmonogram

předmět inventarizace	účet	termín inventarizace	způsob inventarizace	odpovědná osoba
pokladna	211	1. 6. 2019	fyzická	Ing. Jan Novák
závazky	321	1. 6. 2019	dokladová	Bc. Marie Novotná
...	xxx	DD. MM. RRRR	...	Jméno Příjmení

Zdroj: vlastní zpracování

Nakonec v závěru směrnice je přiložena přehledná tabulku s prostorem na vyplnění potřebných údajů, jako jsou, jména a podpisové vzory odpovědných osob za vydání, zpracování, kontrolu a určení oddělení či odboru, pro kterého je směrnice závaznou. Viz příloha č. 1.

4.3.2 Tvorba a používání opravných položek

Nově vytvořená směrnice o tvorbě a používání opravných položek, která se řadí mezi doporučené vnitřní směrnice, obsahuje, taktéž jako předchozí směrnice popsána v kapitole č. 4.3.1, záhlaví s údaji o označení směrnice, datum vydání, účinnosti, revizí či aktualizací, místo vydání, počet stran a příloh. Záhlaví nese i logo společnosti AZ, s.r.o. s adresou síla a identifikační číslo. To vše podle vytvořené šablony viz příloha č. 2.

Účelem vnitřní směrnice, upravující oblast opravných položek, je zajištění věrného obrazu účetnictví, jelikož opravné položky vyjadřují dočasné snížení majetkové hodnoty. Směrnice je vytvořena v souladu se:

- zákonem o účetnictví,
- ČÚS,
- Vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- ZDP,
- a dalších vypsanych předpisů v konečné verzi směrnice, která je součástí přílohy č. 2.

A. Obecná část

Opravné položky (dále jen OP) lze vytvářet k:

- DHM, DNM a krátkodobému finančnímu majetku,
- zásobám,
- pohledávkám, přičemž mohou být účetní a daňové.

Účetní OP jsou tvořeny pro poctivý a věrný obraz nejen účetní závěrky, ale i pro správná ekonomická rozhodnutí. **Daňové / zákonné** opravné položky snižují daňový základ pro účely daně z příjmu a jsou tvořené v souladu s daným zákonem.

Opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon č. 593/1992 Sb.), jsou OP k hodnotě nepromlčených pohledávek zaúčtovaných podle zvláštních předpisů a se splatností po 31. 12. 1994 nebo těch, vedených v evidenci podle § 3 výše vypsaneho zákona o rezervách. OP se můžou také vytvářet u pohledávek:

- u kterých bylo při vzniku účtováno, podle právních předpisů, snížení nákladů a tento příjem nebyl osvobozený od daně z příjmu nebo nezahrnován do základu daně nebo zahrnován do základu daně či základu pro zvláštní sazbu daně;

- Nebo které kvůli oprav v minulých období byly účtovány rozvahově a bylo nutné, o jejich výši zvýšit hospodářský výsledek pro zjištění základu daně z příjmu.

OP se netvoří (není-li v zákoně o rezervách řečeno jinak) k pohledávkám k cenným papírům či jiných nástrojů pro investice, půjček, úvěrů, záloh, ručení, úhrady ztráty, ve prospěch plnění k vlastnímu kapitálu, úroků a poplatků z prodlení a smluvních pokut, penále a další sankce vyplývající ze závazkových vztahů, k souboru pohledávek a k pohledávkám darovaným. U pohledávky nabyté postoupením může společnost k rozvahové hodnotě pohledávky vytvářet OP, po uhrazení pořizovací ceny pohledávky.

B. Vnitropodniková úprava

OP představují dodržení účetní zásady opatrnosti k účetním informacím. Společnost bude takové OP tvořit:

- ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb. neboli zákonné (zahrnované do základu daně z příjmu),
- účetní (nezahrnované do základu daně z příjmu).

a) Zákonné OP

Jsou tvořeny ve výši podle § 8 a §8a výše uvedeného zákona, prokazatelným způsobem. Bude zkoumána jejich odůvodněnost a výše při inventarizaci. Dělíme je na:

- **OP k pohledávkám za dlužníky v insolventi** (viz § 8 zákona č. 593/1992 Sb.) a
- **OP k nepromlčeným pohledávkám splatných po 31. 12. 1994** (viz § 8a zákona č. 593/1992 Sb.).

b) Účetní OP

Účetní opravné položky vytváří účetní jednotka k:

- **majetkovým účtům** se tvoří jen v případě dočasné snížení hodnoty ocenění na základě zjištěných údajů z inventarizace majetku,
- **zásobám** v případě zjištění nižší prodejní ceny (bez prodejních nákladů) než je cena účetního ocenění, taktéž zjištěné při inventarizaci,
- **pohledávkám** pokud nejsou tvořeny OP podle zákona č. 593/1992 Sb.,
- **dl. majetku** kdy jeho užitná hodnota, plynoucí z inventarizace, je výrazně nižší oproti oceňovací hodnotě vedené v účetnictví,

- **krátkodobému finančnímu majetku** když dojde k poklesu jeho tržních cen.

Účtování OP

Při tvorbě položek se zaúčtují na vrub nákladového účtu a ve prospěch tohoto účtu při zrušení či snížení v případě, že se podstatně neprokáže její výše inventarizací. OP nelze vytvářet pro navýšení majetkové hodnoty a nesmějí mít aktivní zůstatek.

Zákonné OP účtujeme pomocí účtu 558 – tvorba a zúčtování zákonných OP a účetní OP pomocí účtu 559 - tvorba a zúčtování OP, tak jak jsou jednotlivé účetní operace objasněny v následující tabulce č. 4.4 uvádějící příklad účtování OP k pohledávkám.

Tabulka č. 4.4 – Účtování OP k pohledávkám

text účetní operace	MD	D
Tvorba povinné OP	558	391
Zúčtování povinné OP	391	558
Tvorba účetní OP	559	391
Zúčtování povinné OP	391	559

Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Bakalářská práce se zaměřovala na problematiku spojenou s vnitropodnikovými směrnici upravující účetní oblast v konkrétní účetní jednotce, jejich analýzu, návrhy na úpravy a v neposlední řadě tvorbou nových směrnic. Zaměřila se zejména na čtyři druhy směrnic, které byly poskytnuty vybranou společností AZ, s.r.o. a které byly podrobněji rozebrány i v teoretické části. Právě v této části bakalářské práce byly popsány a vymezeny základy finančního účetnictví, ve druhé kapitole, a v návaznosti na to, v kapitole třetí, definovány metody tvorby a obecný význam vnitropodnikových směrnic, včetně bližšího popisu předpisů o hmotném a nehmotném majetku, oběhu účetních dokladů, časovém rozlišení nákladů a výnosů a účtování v cizích měnách. Jinými slovy těch směrnic, které byly poskytnuty vybranou účetní jednotkou.

Součástí praktické části bylo představení samotné účetní jednotky a následná analýza poskytnutých směrnic. Tato část se skládala z analýzy předpisů o oběhu účetních dokladů, způsobu účtování v cizích měnách, hmotného a nehmotného majetku a časového rozlišení nákladů a výnosů. Po vyhodnocení jednotlivých analýz a komparaci s platnou legislativou i doporučenými postupy v odborných literaturách, byly navrženy úpravy, mezi které patřily: vytvoření tabulky s přehledem a označením všech účetních dokladů u směrnice č. 1 a jelikož všechny směrnice spojoval nepřehledný formát zpracování s abstinencí označení směrnic nebo údajů o odpovědných osobách, byla navržena šablona pro směrnice společnosti AZ, s.r.o. se všemi důležitými údaji a seznam všech směrnic pro zlepšení orientace a usnadnění práce. Po obsahové stránce byly předpisy po analýze v pořádku a nechybělo v nich nic, co by závažněji komplikovalo řízení účetnictví ve společnosti. Avšak při sestavování seznamu všech směrnic účetní jednotky, byl zjištěn chybějící předpis, pro který vyplývá povinnost vnitropodnikové úpravy ze zákona o účetnictví, o inventarizaci majetku a závazků a dále doporučený předpis pro úpravu opravných položek. Oba tyto předpisy byly vytvořeny jako zcela nové a předány společnosti AZ, s.r.o.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 308 s. ISBN 978-80-7357-544-1.

HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice*. 3. vyd. Praha: Balance, 2005. 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. Praha: C. H. Beck, 2016. 304 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 455 s. ISBN 978-80-7554-074-4.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

KOVANICOVÁ, Dana a Pavel KOVANIC. *Poklady skryté v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Polygon, 2001. 294 s. ISBN 80-727-3047-9.

KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: Grada, 2018. 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vyd. Praha: Grada, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-9351-6.

SKÁLOVÁ, Jana, a kol. *Podvojně účetnictví 2018*. Praha: Grada, 2018. 192 s. ISBN 978-80-271-0868-8.

SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice - účetnictví 2005*. Brno: CP Books, 2005. 164 s. ISBN 80-251-0173-8.

STROUHAL, Jiří, et al. *Účetnictví podnikatelů*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.

Elektronické dokumenty a ostatní

Vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 315/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 563 /1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Seznam zkratk

BÚ	bankovní účet
CF	cashflow
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
dl.	dlouhodobý
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FIFO	first in firsts out
FO	fyzická osoba
KZ	konečný zůstatek
OP	opravná položka
OR	obchodní rejstřík
PO	právnícká osoba
PP	peněžní prostředky
ÚJ	účetní jednotka
VC	vstupní cena
VZZ	výkaz zisku a ztrát
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2019



.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Vytvořená směrnice o inventarizaci majetku a zásob
- Příloha č. 2 Vytvořená směrnice o tvorbě a používání opravných položek
- Příloha č. 3 Vytvořený seznam vnitropodnikových směrnic společnosti AZ. s.r.o.
- Příloha č. 4 Vytvořená šablona pro vnitropodnikové směrnice